

**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO  
PUC-SP**

**Amanda Alves Almozara**

**Os limites nas celebrações dos tratados  
internacionais em matéria tributária concessivos  
de isenções convencionais de tributos estaduais.**

**MESTRADO EM DIREITO**

São Paulo

2014

**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO  
PUC-SP**

**Amanda Alves Almozara**

**Os limites nas celebrações dos tratados  
internacionais em matéria tributária concessivos  
de isenções convencionais de tributos estaduais.**

Dissertação apresentada à Banca Examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como exigência parcial para obtenção do título de **MESTRE EM DIREITO**, sob orientação do Prof. Dr. Carlos Roberto Husek.

São Paulo

2014

**Banca Examinadora**

---

---

---

Autorizo exclusivamente para fins acadêmicos e científicos, a reprodução total ou parcial desta dissertação por processos de fotocopadora ou eletrônicos.

**Assinatura:** \_\_\_\_\_ **Local e data:** \_\_\_\_\_

*A verdadeira viagem de descobrimento não consiste em procurar novas paisagens, e sim em ter novos olhos.*

Marcel Proust

*Dedico esta dissertação a todos aqueles que acreditaram em mim e fizeram parte de todo o processo de realização desta tese.*

## AGRADECIMENTOS

---

Mais do que um trabalho individual, esta dissertação é o resultado da colaboração e contributos de várias pessoas

s num processo que foi tudo, menos solitário. Por esta razão quero expressar os meus sinceros agradecimentos:

Aos meus pais, Antonio Augusto e Iolanda, que além da vida me deram a vontade de seguir meus ideais e a certeza de que se pode fazer a diferença no mundo.

Ao meu estimado e amado esposo João, pela inteligência, incentivo, apoio, compreensão e afeto, que me permite ir cada vez mais longe.

Ao Professor Carlos Roberto Husek, estimado e admirado mestre, por todo o seu saber, pelos seus conselhos e o modo como sempre me apoiou e incentivou e especialmente pela paciência e simpatia com que sempre me recebeu. Sempre prestativo, bem humorado e instigador.

Ao Professor Cláudio Finkelstein pela dedicação, competência e seriedade com que conduz o curso.

Ao Professor Vladimir Oliveira da Silveira, por estar sempre disposto a orientar e atender às nossas indagações e anseios.

Ao querido amigo e parceiro Fábio Clasen de Moura, pela amizade que nos une e pelo apoio inestimável.

À Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, da qual me orgulho pertencer, agradeço a oportunidade para a elaboração desta dissertação.

A todos os amigos e funcionários da PUC-SP, pelo afeto, atenção e presença. Sempre prontos para atender às minhas solicitações, o meu muito obrigada.

## RESUMO

A temática desta tese envolve a análise dos Estados nacionais diante de uma nova realidade mundial, marcada pela crescente interdependência em várias áreas, das quais se sobressai a área tributária-financeira. Os Estados soberanos, para atingir seus propósitos e objetivos, necessitam, cada vez mais, celebrar tratados e convenções internacionais. A assunção de obrigações no âmbito global, em inúmeras situações, importa na recepção de normas internacionais nos ordenamentos jurídicos internos. A incorporação de tais normas no sistema jurídico pátrio deve ser enfrentado pelos operadores do Direito. Internamente, a opção pela forma federal de Estado levou a existência de várias pessoas políticas, dotadas de competência e autonomia próprias. O campo tributário é uma das áreas do sistema jurídico brasileiro em que mais se sentem os reflexos do ingresso das normas decorrentes de tratados e convenções internacionais. Afinal, a Constituição de 1988 confere aos entes federados os meios de obtenção de receitas indispensáveis ao desempenho de suas atribuições, com destaque para a distribuição das competências tributárias. Em um sistema federal que garante a autonomia econômico-financeira dos entes políticos, ressalta-se a importância do artigo 151, inciso III da Constituição Federal, que veda a ingerência de uma ordem jurídica parcial (a União) nas demais (Estados, Distrito Federal e Municípios), por meio da concessão das chamadas isenções heterônomas. Justificam-se, assim, os debates quanto ao ingresso no ordenamento jurídico das isenções concedidas no plano internacional, e que atinjam a competência tributária dos Estados-membros. Considerando essa realidade, a presente dissertação tem como propósito demonstrar a possibilidade de celebração de tratados internacionais concessivos de isenções convencionais de tributos estaduais. Dando um passo além, trata dos limites aplicáveis no âmbito interno a tais isenções, que decorrem da própria estrutura e organização constitucional do Estado Federal Brasileiro, da autonomia financeira dos entes federados e dos interesses salvaguardados pela Constituição.

Palavras-chave: Estado e o Direito Internacional, tratados internacionais em matéria tributária, isenções nos tratados internacionais, isenções convencionais, limites nas celebrações de tratados internacionais, pacto federativo.

## ABSTRACT

This study analyzes the Nation States experiencing a new global reality, characterized by increasing interdependence in several areas, especially the tax-financial area. Sovereign States, to achieve their goals, now have to increasingly establish international treaties and conventions. Assuming obligations at a global level, in many cases, involves incorporating international regulations into internal ordinance. Law agents have to face such incorporation of regulations into the internal legal system. Internally, the selection of a federal system for the State has led to several political agents, with their own competence and autonomy. The tax area is one segment in the Brazilian legal system that has received strong impact of regulations from international treaties and conventions. After all, federal agents find in the 1988 Constitution the support to obtain the revenues required to perform their assignments, especially for the distribution of tax competencies. In a federal system that ensures economic-financial autonomy of political agents, it is important to highlight Article 151, III of the Federal Constitution, which prohibits interventions of a partial legal order (the Union) in the other members (states, federal district and municipalities), by granting heteronomous exemptions. Thus, debates have been conducted about the incorporation of exemptions granted abroad into the legal system affecting the tax competency of member States. Considering this reality, the purpose of this study is to demonstrate the possibility to establish international treaties that grant conventional state tax exemptions. It also addresses national limits applicable to such exemptions, which result from the structure and constitutional organization of the Brazilian Federal State, the financial autonomy of federal agents and interests safeguarded by the Constitution.

Key words: State and public international law, international treaties in tax matters, exemptions in international treaties, conventional exemptions, limits to international treaties, federal pact.

## SUMÁRIO

---

INTRODUÇÃO.....	13
<b>CAPÍTULO 1. O ESTADO E O PACTO FEDERATIVO.....</b>	<b>17</b>
1.1. O conceito de Estado.....	17
1.2. O conceito de Estado para o Direito Internacional.....	21
1.2.1. Comunidade de indivíduos.....	23
1.2.2. Território fixo e determinado.....	26
1.2.3. Governo autônomo e independente.....	28
1.2.4. Finalidade.....	31
1.3. O Estado e o pacto federativo.....	32
1.3.1. A relação do Direito Internacional com a soberania estatal.....	36
1.3.2. A federação brasileira e a distinção entre soberania e autonomia.....	41
1.3.3. Repartição de competências e federalismo brasileiro.....	45
1.3.4. O Estado Federal e a soberania tributária.....	
<b>CAPÍTULO 2. OS TRATADOS INTERNACIONAIS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA .....</b>	<b>52</b>
2.1. Fonte do direito dos tratados.....	52
2.2. Conceito de tratado internacional.....	53
2.3. Incorporação das normas de tratados ao ordenamento jurídico interno.....	59
2.4. Os tratados internacionais em matéria tributária.....	67
2.4.1. Recepção das convenções internacionais em matéria tributária – o artigo 98 do Código Tributário Nacional.....	73
<b>CAPÍTULO 3. AS ISENÇÕES NOS TRATADOS INTERNACIONAIS.....</b>	<b>77</b>
3.1. A competência tributária e o conceito de isenção.....	77
3.2. As espécies de isenções no direito tributário.....	87

3.2.1. Diferença entre isenção heterônoma e isenção convencional.....	88
3.3. As isenções de tributos estaduais nos tratados internacionais.....	96
3.4. A jurisprudência pátria sobre o tema.....	101
CAPÍTULO 4. OS LIMITES NAS CELEBRAÇÕES DOS TRATADOS INTERNACIONAIS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA CONCESSIVOS DE ISENÇÕES CONVENCIONAIS DE TRIBUTOS ESTADUAIS.....	108
4.1. Limites constitucionais à celebração de um tratado internacional – breve introdução.....	108
4.2. Limites à celebração dos tratados internacionais concessivos das isenções convencionais.....	109
4.2.1. A atuação da República Federativa do Brasil no cenário internacional condicionada aos ditames nucleares constitucionais.....	114
4.2.2. Autonomia financeira e a garantia de prestação dos serviços públicos.....	119
4.2.3. Da competência do Supremo Tribunal Federal para analisar a conformidade do tratado internacional com os princípios inafastáveis da ordem constitucional e a preservação do interesse público.....	126
CONCLUSÃO.....	129
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	137

## INTRODUÇÃO

A segunda metade do século XX e os ainda poucos anos do século XXI foram repletos de transformações em âmbito mundial.

A dissolução da União das Repúblicas Socialistas Soviéticas, fruto da desagregação do modelo comunista/socialista, a queda do muro de Berlim com a reunificação da Alemanha, a criação dos blocos econômicos plurinacionais, a revolução da *internet* com as facilidades na comunicação e a crescente interdependência das economias das diversas Nações, são apenas alguns dos exemplos que podemos mencionar.

E os novos tempos aumentaram ainda mais a relevância do conhecimento e domínio do Direito Internacional.

Os Estados Nacionais, pessoas jurídicas de Direito Público Internacional e titulares da soberania, não mais possuem a liberdade de adotarem qualquer decisão que lhes aprouver, somente sopesando os benefícios que imaginam alcançar. Ao contrário, necessitam dar satisfações de suas decisões não somente às suas populações, mas também, e apesar de conservarem sua soberania, aos outros Estados soberanos e aos organismos internacionais.

Em verdade, as relações dos Estados Nacionais, entre si e com os organismos internacionais, agora pautadas em novos parâmetros, representam um desafio aos aplicadores e estudiosos do Direito Internacional.

Nesse contexto, a República Federativa do Brasil, que se redemocratizou com o advento da Constituição Federal de 1988, também apresenta complexidades.

Ao confirmar a opção pela forma federativa, a Carta Magna instituiu uma pluralidade de entes públicos de âmbito interno (a União, os Estados-Membros, o Distrito Federal e os Municípios), autônomos e isonômicos, e realizou uma complexa distribuição de atividades e competências entre eles, inclusive no campo de edição de normas jurídicas.

Assim, permitiu a convivência de várias ordens jurídicas parciais, relativas aos Entes Federados, com uma ordem jurídica global.

Por outro lado, para que possam se desincumbir das diversas e variadas atribuições estabelecidas pela “Constituição Cidadã”, os diferentes entes públicos de Direito Interno evidentemente necessitam de disponibilidade financeira. Afinal, foi adotado na própria Lei Maior um sistema econômico de inspiração capitalista, baseado na primazia do trabalho e na livre iniciativa.

Assim, o constituinte brasileiro realizou uma repartição de receitas, atribuindo à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios tributos próprios, que passaram a integrar a competência tributária de cada uma das mencionadas entidades autônomas.

E a Constituição Federal também zela pelo equilíbrio econômico-financeiro da federação, e pela autonomia das ordens jurídicas parciais no exercício de suas competências.

Entre outros dispositivos, especial relevo merece o artigo 151, inciso III, que proíbe a União de conceder isenção de tributos que integram a competência de outras pessoas jurídicas de Direito Público. Portanto, o Constituinte repudiou as chamadas “isenções heterônomas”.

No entanto, uma restrição aparentemente clara motivou, e motiva, acirradas discussões na doutrina e na jurisprudência pátria.

A República Federativa do Brasil, representada pela União no cenário internacional, muitas vezes necessita celebrar tratados ou convênios com outros entes soberanos, inclusive em matéria econômica e tributária, na busca de melhor atender aos interesses nacionais.

Nesse sentido<sup>1</sup>:

A voz da União, nas relações internacionais, não é a voz de uma entidade com interesses próprios e específicos, potencialmente conflitantes com os dos Estados e dos Municípios, mas a voz de uma entidade que a todos eles engloba - a República Federativa do Brasil. E é assim, porque, por razões de unidade do sistema federativo, a Constituição vedou aos Estados e Municípios, privados de personalidade jurídica de direito internacional, a possibilidade de manterem relações com Estados soberanos e organizações internacionais, atribuindo a representação dos seus interesses, no plano internacional, à União. Com toda coerência, o art. 5º, § 2º, da Constituição reconhece a qualidade de parte dos tratados internacionais à República Federativa do Brasil e não à União, revelando que esta atua como mero órgão da pessoa jurídica de direito internacional público, que é a República Federativa do Brasil.

Tais acordos internacionais podem veicular isenções de tributos estaduais e, uma vez ratificados, ingressam no ordenamento jurídico em posição singular, nos termos do artigo 98 do Código Tributário Nacional.

Muito já se debateu se às isenções de tributos estaduais, estabelecidas nos tratados e convenções internacionais, aplicar-se-ia ou não a vedação do já mencionado artigo 151, inciso III da Lei Maior. Em verdade, é possível constatar a existência de dois entendimentos principais na matéria, cada um fundado em argumentos jurídicos profundos.

Pois bem, aventurar-se nesse complexo e polêmico assunto é somente um antecedente necessário na presente dissertação, cujo propósito envolve ousar um passo adiante.

---

<sup>1</sup> Alberto Xavier, **Direito Tributário Internacional do Brasil**, p. 136.

Afinal, caso abraçado o entendimento no sentido de que não se aplica o artigo 151, inciso III da Constituição Federal quanto às isenções de tributos inseridos na competência tributária do Estados-membros, estabelecidas em tratados ou convênios internacionais, surgem, de forma quase intuitiva, questionamento acerca da existência ou não de outras limitações.

Colocando, ainda, os problemas sob outro lume, pode questionar quanto a incidência de restrições/vedações, expressamente estabelecidas ou decorrente de nosso sistema jurídico-constitucional, à atuação da União, enquanto representante do Estado Federal Brasileiro, no estabelecimento de isenções dos tributos estaduais. E caso existam restrições, quais seriam suas consequências na ordem jurídica interna?

Não se deve ignorar a importância dos questionamentos acima mencionados.

Em um mundo globalizado e com economias cada vez mais interdependentes, todas as circunstâncias que possam prejudicar a celebração ou a efetividade de tratados celebrados no âmbito internacional, em especial em matéria econômico-financeira, devem ser objeto de séria consideração.

Pois bem, é ao propósito de convidar ao debate e sugerir respostas aos intrincados questionamentos arrolados que serve esta tese de mestrado. Não se reveste da pretensão de encerrar uma celeuma, mas encontra-se imbuída do desejo de fomentar discussões.

## CAPÍTULO 1. O ESTADO E O PACTO FEDERATIVO

### 1.1. O conceito de Estado

A denominação “Estado” decorre do latim *status*, que significa “estar firme”, no sentido de situação permanente de convivência. Aparece pela primeira vez em 1513 na obra de Maquiavel, intitulada de “O Príncipe”. Foi utilizada, a partir de então, pelos italianos como designativa de cidade independente, como em *stato de Firenze*<sup>2</sup>.

A partir dos séculos XVI, XVII e XVIII foi admitida a expressão Estado em escritos franceses, ingleses, alemães e espanhóis. Apesar das divergências doutrinárias quanto ao surgimento do Estado como sociedade política dotada de certas características bem definidas, certo é que, na essência, a designação é dada a todas as sociedades políticas que, com autoridade superior, fixaram regras de convivência de seus membros<sup>3</sup>.

Na tradição alemã o Estado, como termo jurídico, se refere, concomitantemente, à *Staatsgewalt* (ramo do Poder Executivo que garante soberania interna e externa), à *Staatsgebiet* (território com limites claramente definidos) e à *Staatvolk* (conjunto total de cidadãos que compõem, coordenados baixo à sua jurisdição)<sup>4</sup>.

Nessa esteira de raciocínio, surgem diversas teorias acerca do aparecimento do Estado. De todas, três se destacam entre as mais aceitas. A primeira entende que o Estado como um fato natural que existe, assim como o

---

<sup>2</sup> Dalmo de Abreu Dallari, **Elementos de teoria geral do Estado**, p. 51.

<sup>3</sup> *Ibid.*, pp. 51-51.

<sup>4</sup> Valério de Oliveira Mazzuoli, **Curso de direito internacional público**, p. 462.

ser humano e a terra, na organização social da Humanidade, onipresente na sociedade humana<sup>5</sup>.

A segunda admite a existência da sociedade humana sem o Estado, durante certo período. O surgimento do Estado se dá por necessidades e conveniências de grupos sociais, de forma particular a cada condição concreta do lugar.

A terceira posição aceita o surgimento do Estado com a sociedade política dotada de certas características bem definidas, como conceito histórico concreto e prática da soberania, ocorrida no século XVII<sup>6</sup>.

Analisando as teorias mencionadas, surgem, ainda, teorias que procuram explicar a formação originária do Estado, por meio de dois grandes grupos, a saber: naturalistas (não-contratualistas) e contratualista. Aquelas, afirmando que o Estado nasce naturalmente, sem um ato puramente voluntário, por meio da família, conquistas, causas econômicas ou patriarcais<sup>7</sup>. Estas trazem a vontade do ser humano como fator determinante ao surgimento do Estado.

Destarte, encontrar um conceito de Estado que atenda a todas as correntes doutrinárias é tarefa impossível, pelo fato de sua complexidade, natureza, forma e dinâmica.

Alerta Dallari<sup>8</sup>, que os conceitos de Estado são revelados com base em duas orientações fundamentais: a primeira com ênfase no elemento concreto ligado à noção de força e a segunda realça a natureza jurídica, como ponto de partida à noção de ordem.

---

<sup>5</sup> Adeptos a essa corrente estão: Eduard Meyer, Wilhelm Koppers e Meyer.

<sup>6</sup> Adeptos a essa corrente estão: Karl Schmidt, Balladore Pallieri e Ataliba Nogueira.

<sup>7</sup> Dentre os defensores temos Oppenheimer, Platão, Heller, Marx e Engels.

<sup>8</sup> Dalmo de Abreu Dallari, op. cit., pp. 115-116.

Dentre os adeptos do Estado como força, podemos citar alguns conceitos<sup>9</sup>:

a) *Força materialmente irresistível, limitada e regulada pelo Direito* – Duguit;

b) *Unidade de dominação*, independente no exterior e no interior, atuando de modo contínuo com meios de poder próprio e claramente delimitada no pessoal e no territorial – Heller;

c) *Institucionalização do poder* – Burdeau;

d) *Monopólio de poder* – Gurvitch.

As teorias jurídicas não desprezam a força no Estado que, por suas finalidades, é uma sociedade política. Todavia, mesmo com a presença desses elementos, afirmam que todos esses fatores existem além do Estado, só se compreendendo como componentes do conceito após sua integração em uma ordem jurídica. A força, integrada no Estado, consubstancia o poder.

Para Ranelletti<sup>10</sup>, Estado, como uma prévia noção social, é “um povo fixado num território e organizado sob um poder supremo originário de império, para atuar com ação unitária os seus próprios fins coletivos”.

Partindo dessa noção e conjugando aos ensinamentos de Jellinek, chega-se à noção jurídica de Estado, para estabelecer que a organização integrante de todos os elementos e com características fundamentais na ordem de pessoas, é uma corporação, que difere das demais por ser territorial e integrar necessariamente o território.

---

<sup>9</sup> Dalmo de Abreu Dallari, op. cit., p. 116.

<sup>10</sup> Ranelletti *apud* Dalmo de Abreu Dallari, op. cit., p. 117.

Para Del Vecchio<sup>11</sup>, Estado é “a unidade de um sistema jurídico que em si mesmo o próprio centro autônomo e que é possuidor da suprema qualidade de pessoa”.

José Cretella Neto<sup>12</sup> resume que pessoa significa o que o direito quer que signifique. Regra geral, pessoa é aquele dotada de capacidade de participar de relações jurídicas, nelas assumindo obrigações e por meio delas adquirindo direitos.

Assim, a personalidade jurídica deve ser entendida como a característica que constitui “pressuposto de apoio de todos os direitos e obrigações, pois exprime a aptidão genérica para adquirir direitos e contrair obrigações”<sup>13</sup>.

Como referência na matéria, Jellinek<sup>14</sup> conceitua Estado como “corporação territorial dotada de um poder de mando originário”.

Já Kelsen<sup>15</sup>, em sua noção puramente jurídica de Estado, define-o como sendo a “ordem coativa normativa da conduta humana”.

Todavia, o desprezo aos fatores não jurídicos indispensáveis à formação do Estado, não permite a completa noção de Estado.

Assim, Dallari<sup>16</sup> conclui que Estado é uma “ordem jurídica soberana que tem por fim o bem comum de um povo situado em determinado território”.

---

<sup>11</sup> Del Vecchio *apud* Dalmo de Abreu Dallari, op. cit., p. 117.

<sup>12</sup> José Cretella Neto, **Teoria geral das organizações internacionais**, p. 127.

<sup>13</sup> Clóvis Beviláqua *apud* José Cretella Neto, op. cit., mesma página.

<sup>14</sup> Dalmo de Abreu Dallari, op. cit., p. 117.

<sup>15</sup> *Ibid.*, mesma página.

Nesse conceito, temos todos os elementos que compõem o Estado, como a noção de poder implícita na soberania, que, no entanto, é referida como característica da própria ordem jurídica.

A politicidade do Estado se afirma na referência expressa ao bem comum, vinculada a determinado povo e a territorialidade, que limita a ação jurídica e política do Estado, se faz presente no território.

## **1.2. O conceito de Estado para o Direito Internacional**

Embora o conceito de Estado seja de interesse acadêmico, e não esteja na pretensão desse trabalho a análise minuciosa doutrinária acerca do tema, para fins de desenvolvimento das bases do raciocínio dessa dissertação, faz-se necessária a explanação dos principais aspectos atinentes ao conceito de Estado no Direito Internacional.

Somente assim, é possível assimilar com clareza a distinção entre a atuação do Estado, em seu âmbito interno, e a sua atuação enquanto Pessoa Jurídica de Direito Público Internacional.

O conceito de Estado em Direito Internacional Público não coincide com o conceito trazido pela Teoria Geral do Estado, por suas particularidades e restrições.

Como ressalta Carlos Roberto Husek<sup>17</sup>, também não estamos a falar de *nação*, pois não se trata de termo sinônimo, ainda que, na maioria das vezes, possa ser identificado com o Estado.

---

<sup>17</sup> Carlos Roberto Husek, **Curso de direito internacional público**, p. 69.

O Estado, personalidade originária de direito internacional público, ostenta, conforme a doutrina, elementos conjugados que lhe outorgam essa condição.

Entretanto, certo é que, em ambas as frentes, os conceitos são enunciados pelo Direito, o que lhe dá força de existência e reconhecimento.

Nas palavras de Valério Mazzuoli<sup>18</sup>, pode-se definir Estado (do latim *status* = estar firme) como:

Um ente jurídico, dotado de personalidade internacional, formado de uma reunião (comunidade) de indivíduos estabelecidos de maneira permanente em um território determinado, sob a autoridade de um governo independente e com a finalidade precípua de zelar pelo bem comum daqueles que o habitem. Assim, pode-se dizer que os Estados nascem a partir do momento em que ele reúne os elementos essenciais à sua constituição. Trata-se de uma questão de fato, ou, como disse o Prof. Erich, de 'um fato histórico, que não depende de condições jurídicas.

Nessa linha de raciocínio, trazem-se os elementos constitutivos do Estado, quais sejam, *povo, território, governo, finalidade e capacidade*. A capacidade tida como aquele que permite aos Estados a manutenção de relações com os demais Estados, como expressamente estabelece o artigo 1º da Convenção Pan-americana sobre Direitos e Deveres dos Estados<sup>19</sup>:

*Artigo 1*  
*O Estado como pessoa de Direito Internacional deve reunir os seguintes requisitos.*  
*I. População permanente.*  
*II. Território determinado.*  
*III. Governo.*  
*IV. Capacidade de entrar em relações com os demais Estados.*

---

<sup>18</sup> Valério de Oliveira Mazzuoli, op. cit., p. 463.

<sup>19</sup> *Ibid.*, mesma página.

Nas considerações de Celso D. de Albuquerque Mello<sup>20</sup>, “Verhoeven observa que há uma tendência de o Estado do Direito Internacional Público ser o Estado das Nações Unidas. Diz ele que ser Estado é um efeito do ingresso de uma coletividade na ONU e não condição para ingressar na ONU”.

Destarte, o conceito de Estado pode ser detalhado e desmembrado nos seguintes elementos: comunidade de indivíduos, território fixo e determinado, governo autônomo e independente e finalidade<sup>21</sup>, o qual analisamos a seguir de forma sucinta.

### 1.2.1. Comunidade de indivíduos

O elemento humano é imprescindível e necessário na conceituação do Estado, já que a pessoa humana, mesmo que em pequena proporção, é o único elemento essencial e constante em sua definição. Chamado de *civitas perfecta*, não existe Estado juridicamente estabelecido sem uma associação de indivíduos, que é responsável pela sua continuidade (princípio da continuidade do Estado).

Povo, como conceito jurídico e político, é substrato humano do Estado, que compreende todos aqueles ligados ao Estado por vínculo de nacionalidade, os nacionais natos e naturalizados; o conceito de povo há de ser entendido por meio de um liame jurídico entre cidadão e o Estado. A população, conceito demográfico e econômico, compreende todos aqueles que habitam o Estado, sem terem, necessariamente, vínculo ético, jurídico ou político entre eles. É assim, conceito numérico das pessoas que habitam um determinado

---

<sup>20</sup> Verhoeven *apud* Celso D. de Albuquerque Mello, **Curso de Direito Internacional Público**, p. 355.

<sup>21</sup> O quarto elemento ao conceito de Estado é trazido por Valério Mazzuoli. Os demais autores não destacam a finalidade como um elemento próprio.

território num determinado tempo. Todavia, em ambos os aspectos, o Estado exerce suas competências, com limitações legais e internacionais.

O artigo 16 da Carta da Organização dos Estados Americanos estabelece que:

*A jurisdição dos Estados nos limites do território nacional exerce-se igualmente sobre todos os habitantes, quer sejam nacionais ou estrangeiros.*

Assim, relevante é a massa de pessoas que integram o Estado, habite permanentemente a sua porção de terra chamada de território, com ânimo definitivo, independentemente de eventual união por laços comuns, como tradições, costumes, línguas, religião, origem, dentro outros<sup>22</sup>.

Nas palavras de Francisco Rezek<sup>23</sup>:

O elemento humano é, em verdade, o único que se supõe imune a qualquer eclipse, e cuja existência ininterrupta responde, mais que a do próprio elemento territorial, pelo princípio da continuidade do Estado. *Grifo nosso.*

Para se afastar, em âmbito internacional, qualquer possibilidade de utilização do princípio da nacionalidade para violação de direitos humanos, a comunidade de indivíduos que integra o Estado deve ser tida pela relação *habitual de permanência* em seu território, sem considerar relações ou características semelhantes (raça, língua, religião etc.) de ordem sociológica para a conceituação. O conceito, assim, é feito na acepção jurídica-política.

Como pondera Francisco Rezek<sup>24</sup>:

---

<sup>22</sup> Valério de Oliveira Mazzuoli, op. cit., p. 464.

<sup>23</sup> Francisco Rezek, **Direito internacional público** – curso elementar, p. 161.

<sup>24</sup> *Ibid.*, p. 179.

[...] a dimensão pessoal do Estado soberano (em seu elemento constitutivo, ao lado do território e do governo) não é a respectiva população, mas a comunidade nacional, ou seja, o conjunto de nacionais, incluindo aqueles, minoritários, que se tenham estabelecido no exterior.

Não se pode confundir, ainda, Nação e Estado. Nação é a comunidade de indivíduos que tem por base uma mesma densidade cultural *lato sensu*, por isso relacionada à questão de origem, língua, religião, tradições, costumes, ideologias e tradições, que ligados por uma consciência nacional, interligam espiritualmente essa união. Assim, desprovido de índole jurídica.

Carlos Roberto Husek<sup>25</sup> esclarece que:

Nação é o conjunto de indivíduos que tem a mesma origem, as mesmas tradições, os mesmos costumes, geralmente professam a mesma religião e com a mesma língua, podendo existir uma nação distribuída em vários territórios e sob distintos governos.

A nacionalidade é o vínculo político entre o Estado soberano e o indivíduo, fazendo deste um membro da comunidade constitutiva da dimensão pessoal do Estado<sup>26</sup>. O Estado soberano é obrigado a estabelecer distinções entre nacionais e estrangeiros. Tal entendimento pode ser extraído do artigo 15 da Declaração Universal dos Direitos Humanos:

1. *Toda pessoa tem direito a uma nacionalidade.*
2. *Ninguém será arbitrariamente privado de sua nacionalidade, nem do direito de mudar de nacionalidade.*

Por sua vez, o Estado supera essa análise por uma vinculação política independente, estabelecida de forma permanente no território sob a autoridade de um governo, capaz de manter relações com outra coletividade da

---

<sup>25</sup> Carlos Roberto Husek, op. cit., p. 69.

<sup>26</sup> Francisco Rezek, op. cit., p. 180.

mesma natureza, sem que se fale em fatores psicológicos de interligação do indivíduos.

Nesse sentido, Valério de Oliveira Mazzuoli<sup>27</sup> define o Estado como “o órgão controlador (que converge nele próprio todas as funções em sentido técnico-jurídico) criado pela Nação para gerir e administrar os interesses da massa humana que a compõe”.

Por essa razão, o Estado, centralizador do poder, personifica a Nação. Ou seja, na concepção jurídico-política, a comunidade de indivíduos se estabelece no Estado, pela habitual permanência em seu território.

#### 1.2.2. Território fixo e determinado

Elemento material do Estado, é a fração delimitada de terra, em que se assenta a população e os demais elementos. Consubstancia-se pela limitação espacial do poder soberano, pois é a base física do Estado.

A base do exercício das competências do Estado é o seu território, sendo, imprescindível, delimitar as porções de terra de fronteiras estendidas às linhas formadoras de seus limites.

Delimitar o território é fundamental para estabelecer a limitação do exercício da soberania, nos aspectos de *imperium* e *dominium*. Em direito internacional o direito que o Estado tem sobre o seu território exclui que outros entes exerçam ali o seu poder e atribui amplo poder de uso, gozo e disposição do espaço físico sobre o qual exerce o seu poder soberano<sup>28</sup>.

---

<sup>27</sup> Valério de Oliveira Mazzuoli, op. cit., p. 465.

<sup>28</sup> *Ibid.*, p. 466.

Nessa linha, internacionalmente, o território não se define exclusivamente pelo aspecto geográfico, mas sim, pelo conceito jurídico, abrangendo o solo, subsolo, rios, lagos, faixa de mar territorial, plataforma marítima e espaço aéreo correspondente ao solo. Ainda, o tamanho do território é irrelevante ao direito internacional, tratando de forma igualitária aqueles que tenham menor ou maior porção de território.

Importante destacar que ao se falar em território surge a ideia de limites e fronteiras.

Carlos Roberto Husek analisa que<sup>29</sup>:

[...] Fronteira é um conjunto geográfico mais ou menos impreciso – porque é possível que o Estado esteja em luta para melhor definir suas fronteiras -, mas que existe, porque o domínio do Estado encontra óbice no domínio de outro Estado vizinho, no mar aberto; enfim, nesses fenômenos da natureza e políticos em que a força de um Estado esbarra com a de outro ou se amolda às regras convencionais. As fronteiras estende-se até a série de pontos que formam linhas retas ou curvas denominadas “limites”. Limites, assim, são linhas precisas entre fronteiras.

Sobre o território o Estado exerce *jurisdição* (termo da doutrina anglo-saxônica), o que vale dizer que detém uma série de competências para atuar com autoridade. Sobre o território o Estado soberano tem jurisdição geral e exclusiva, significando, respectivamente, o domínio territorial de todas as competências de ordem legislativa, administrativa e jurisdicional e o exercício de tais competências, sem enfrentar a concorrência de qualquer outra soberania<sup>30</sup>.

Pertinente colacionar dois importantes dispositivos internacionais que reforçam a explanação, os artigos 16 e 17 da Carta da Organização dos Estados Americanos. Vejamos:

---

<sup>29</sup> Carlos Roberto Husek, op. cit., p. 70.

<sup>30</sup> Francisco Rezek, op. cit., pp. 161-162.

*Artigo 19*

*Nenhum Estado ou grupo de Estados tem o direito de intervir, direta ou indiretamente, seja qual for o motivo, nos assuntos internos ou externos de qualquer outro. Este princípio exclui não somente a força armada, mas também qualquer outra forma de interferência ou de tendência atentatória à personalidade do Estado e dos elementos políticos, econômicos e culturais que o constituem.*

*Artigo 20*

*Nenhum Estado poderá aplicar ou estimular medidas coercivas de caráter econômico e político, para forçar a vontade soberana de outro Estado e obter deste vantagens de qualquer natureza.*

Nessa linha de raciocínio, só o Estado pode tomar medidas restritivas contra pessoas, já que detentor do monopólio do uso legítimo da força pública.

Importante frisar, que não há necessidade de se ter limites territoriais perfeitamente demarcados para se ter um território determinado. Para tanto, basta a estabilidade territorial e sua delimitação, com limites suficientemente estabelecidos, capaz de permitir a identificação territorial do Estado.

### *1.2.3. Governo autônomo e independente*

Elemento político do Estado, permite o estabelecimento da forma de governar e a condução das políticas internas e externas, sem que haja qualquer subordinação jurídica de outro Estado soberano.

Para Francisco Rezek<sup>31</sup>, atributo fundamental do Estado é a soberania, que faz do Estado o titular de competências que, precisamente pela existência de uma ordem internacional, não são ilimitadas; mas nenhuma outra entidade as possui superiores.

---

<sup>31</sup> Francisco Rezek, op. cit., p. 224.

O governo do Estado soberano é capaz de definir como se dará o exercício do poder, não admitindo autoridade externa superior. A efetividade que deve ter o governo, lhe permite exercer todas as funções atinentes à soberania externa e interna.

Segundo Carlos Roberto Husek<sup>32</sup> o governo é a “organização política estável, que mantém a ordem interna e representa o Estado no relacionamento com os demais membros da comunidade internacional”.

Nesse sentido, o governo autônomo e independente se relaciona ao Estado soberano, que não reconhece poder superior capaz de ordenar o exercício de suas competências internas. Ocorre que, para a construção de uma ordem internacional e para que tal ordem se desenvolva e se torne gestora dos interesses comuns das várias nações do planeta, o Estado cede a sua intangibilidade para se pôr ao lado de seus homólogos na realização de um ideal comum de construção da ordem internacional<sup>33</sup>.

A soberania, que não se confunde com o governo, para o direito internacional tem limites encontrados nas próprias normas internacionais gerenciadoras das atividades dos Estados.

Nas palavras de Carlos Roberto Husek<sup>34</sup> a soberania não pode mais ser vista, como idealizada em 1576 por Jean Bodin, como poder absoluto e perpétuo, mas sim dependente sempre da ordem internacional, com vistas a estabelecer, ainda, uma defesa para o Estado mais fraco perante o mais forte.

A fim de exemplificar, colacionamos o artigo 3º, *b*, da Carta da Organização dos Estados Americanos (OEA), que estabelece:

---

<sup>32</sup> Carlos Roberto Husek, op. cit., p. 70.

<sup>33</sup> Valério de Oliveira Mazzuoli, op. cit., p. 469.

<sup>34</sup> Carlos Roberto Husek, op. cit., p. 71.

Os Estados americanos reafirmam os seguintes princípios: A ordem internacional é constituída essencialmente pelo respeito à personalidade, soberania e independência dos Estados e pelo cumprimento fiel das obrigações emanadas dos tratados e de outras fontes do direito internacional.

Como pondera Mazzuoli<sup>35</sup>, nesse cenário, não se pode mais falar em soberania como poder ilimitado e ilimitável do Estado, tal como formulado por Jean Bodin.

Nessa linha de raciocínio o governo autônomo e independente é aquele que conduz a sua política sem qualquer tipo de subordinação jurídica a um poder externo.

O artigo 13 da Carta da Organização dos Estados Americanos estabelece que:

*A existência política do Estado é independente do seu reconhecimento pelos outros Estados. Mesmo antes de ser reconhecido, o Estado tem o direito de defender a sua integridade e independência, de promover a sua conservação e prosperidade, e, por conseguinte, de se organizar como melhor entender, de legislar sobre os seus interesses, de administrar os seus serviços e de determinar a jurisdição e a competência dos seus tribunais. O exercício desses direitos não tem outros limites senão o do exercício dos direitos de outros Estados, conforme o direito internacional. Grifo nosso.*

Dispõe, ainda, o artigo 14 do mesmo diploma:

*O reconhecimento significa que o Estado que o outorga aceita a personalidade do novo Estado com todos os direitos e deveres que, para um e outro, determina o direito internacional.*

Por essa razão o elemento do Estado não seria, tecnicamente, a soberania, mas governo autônomo e independente, entendido como aquele “capaz de decidir de modo definitivo dentro do seu território, sem a intromissão

---

<sup>35</sup> Valério de Oliveira Mazzuoli, op. cit., p. 470.

de qualquer outra autoridade exterior, bem como participar da arena internacional e de conduzir a sua política externa sem a intromissão de terceiros Estados”.

A Carta das Nações Unidas de 1945, no artigo 2º, §1º, refere-se à igualdade das soberanias, dispondo que:

*Artigo 2 - A Organização e seus Membros, para a realização dos propósitos mencionados no Artigo 1, agirão de acordo com os seguintes Princípios: 1. A Organização é baseada no princípio da igualdade de todos os seus Membros. Grifo nosso.*

Temos, assim, que o elemento fundamental ao conceito de Estado é a organização política, caracterizado pelo poder político organizado, com competências e finalidades bem estabelecidas, capaz de administrar os interesses nacionais com autonomia e independência internacional. Os Estados são livres para se autoconduzirem, tanto interna como internacionalmente, sem interferências de outros Estados em suas questões próprias.

O Estado detentor de governo autônomo e independente tem capacidade internacional plena, com poder de celebrar tratados (*jus tractuum*), declarar guerra nos limites internacionalmente autorizados (*jus belli*) e participar das relações internacionais (*jus legationis*)<sup>36</sup>.

#### 1.2.4. Finalidade

O Estado existe além de si mesmo, pois é um *meio* para a realização de certos objetivos. Nesse sentido, a finalidade, ao lado de povo,

---

<sup>36</sup> Valério de Oliveira Mazzuoli, op. cit., p. 471.

território e soberania, é também considerada como um elemento essencial do Estado, na medida que não existe Estado sem finalidade. É o chamado *elemento teleológico* do Estado, designado em latim *télos*, ou seja, finalidade.

O elemento finalidade representa que todo Estado deve buscar o bem comum de todos os indivíduos que o compõem, servindo-os, concedendo proteção, garantias e meios necessários à plena realização pessoal.

O bem comum, definido em relação a determinado povo, situa-se num determinado território, conforme as peculiaridades de cada povo e de cada Estado. Em âmbito pátrio, a Constituição Federal de 1988, em seu artigo 3º, inciso IV traz o bem comum como um objetivo fundamental a ser alcançado, inserido como princípio fundamental do Estado brasileiro:

*Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:*

*I - construir uma sociedade livre, justa e solidária;*

*II - garantir o desenvolvimento nacional;*

*III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;*

*IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação. Grifo nosso.*

Assim, o fim geral do Estado é o bem comum de um certo povo, situado em determinado território<sup>37</sup>. O bem comum entendido como aquele no desenvolvimento integral do povo, com peculiaridades de cada momento social, que cria condições para que cada pessoa e grupo social possam conseguir seus objetivos e fins particulares.

### 1.3. O Estado e o pacto federativo

<sup>37</sup> Dalmo de Abreu Dallari, op. cit., p. 107.

A etimologia da palavra “federação” revela sua origem do vocábulo latino *foedus*, que significa ajuste, convenção ou pacto<sup>38</sup>.

A federação ou união federal – Estado Federal – constitui-se em uma associação permanente de entidades estatais, que guardam apenas autonomia interna, abdicando de sua soberania externa em favor de um órgão central, chamado de governo federal, dotado principalmente de capacidade para reger relação internacionais da federação e assegurar a sua defesa externa<sup>39</sup>.

O federalismo tem sua origem nos Estados Unidos da América, na revolução de 1776, como resposta à necessidade de um governo eficiente em vasto território, que assegurasse, ainda, os ideais republicanos fruto da revolução<sup>40</sup>.

Marca do surgimento desse modelo de Estado foi o anseio do povo, ali instalado, em romper o vínculo da metrópole Inglaterra, o qual foi concretizado com a Declaração de Independência das colônias inglesas em 04 de julho de 1776.

A necessidade de garantir a declaração emancipatória do Estado americano levou à celebração de um tratado internacional firmado na declaração (1776) e ratificado em 1781, que ficou conhecido como “Artigo de confederação”.

O objetivo do tratado firmado pelas antigas colônias britânicas, era garantir a independência conquistada pelas colônias e a preservação da soberania de cada antigo território colonial.

---

<sup>38</sup> Fábio Clasen de Moura, **Imposto sobre serviços**: operações intermunicipais e internacionais importação e exportação, p. 31.

<sup>39</sup> Valério de Oliveira Mazzuoli, op. cit., p. 496.

<sup>40</sup> Gilmar Ferreira Mendes; Paulo Gustavo Gonet Branco, **Curso de direito constitucional**, p. 779.

Ocorre que, a confederação não gozava de soberania perante às colônias, o que dificultava, e muito, a eficiência do governo pelo vasto território.

Assim, com o objetivo de constituir um Estado forte e aprimorar a união, capaz de realizar tarefas necessárias ao atendimento do bem comum de todos os Estados reunidos, a Convenção de Filadélfia de 1787, inscrita na Constituição elaborada, institui o chamado federalismo estatal.

A confederação passa a ser um Estado e os antigos Estados soberanos confederados entregam sua soberania para conservarem autonomia. Outorgam a uma nova entidade, designada de União, poderes suficientes para exercer tarefas necessárias ao bem comum de todos os Estados reunidos<sup>41</sup>.

A representação da vontade dos Estados, agora federados, é realizado no Congresso, por meio de representantes no Senado.

A principal distinção entre federação e confederação é que esta permite o chamado direito de secessão dos Estados que a formarem. Por essa razão não seria propriamente um Estado, já que se permite aos membros que a compõe a manutenção de soberania e personalidade jurídica própria<sup>42</sup>.

Segundo Darcy Azambuja<sup>43</sup> o Estado federal é “aquele formado pela união de vários Estados, que perdem a soberania em favor da União Federal, a qual aparece assim perante o direito internacional como um Estado simples”.

No Estado federal haverá descentralização do poder político, sem que os membros da federação percam sua autonomia. Os entes da

---

<sup>41</sup> Gilmar Ferreira Mendes; Paulo Gustavo Gonet Branco, op. cit., p. 779.

<sup>42</sup> Celso D. de Albuquerque Mello, op. cit., p. 377.

<sup>43</sup> Darcy Azambuja *apud* Celso D. de Albuquerque Mello, op. cit., p. 375.

federação cedem parcela de suas competências em favor da autoridade de uma Constituição, que será a única soberana do ponto de vista internacional<sup>44</sup>.

Para Dallari, os Estados que integram a federação aceitam uma Constituição comum e, como regra, não podem deixar de obedecer a essa Constituição, e só tem os poderes que ela lhes assegura.<sup>45</sup>

Nessa linha, para o direito internacional, a personalidade é da União, representativa do todo, independentemente de sua organização interna, que possui o direito de convenção, de legação, e ainda a responsabilidade no plano internacional.<sup>46</sup>

A adoção do modelo federal no Brasil encontra previsão nos artigos 1º e 18 da Constituição, que estabelecem:

*Art. 1º. A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos [...]*  
*Art. 18. A organização político-administrativa da República Federativa do Brasil compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, todos autônomos, nos termos desta Constituição. Grifo nosso.*

O pacto federativo, que tem como principal atribuição a descentralização do poder, permite que entes investidos de competência se autoorganizarem e editem regras gerais e abstratas sobre assuntos relativos à coletividade.

No modelo de Estado federal, as partes parciais abrem mão de suas soberanias e mantêm uma efetiva autonomia.

No ensinamento de Paulo Bonavides<sup>47</sup>:

---

<sup>44</sup> Valério de Oliveira Mazzuoli, op. cit., p. 496.

<sup>45</sup> Dalmo de Abreu Dallari, **O estado federal**, p. 218.

<sup>46</sup> Celso D. de Albuquerque Mello, op. cit., p. 375.

<sup>47</sup> Paulo Bonavides, **O caminho para um federalismo das regiões**, pp. 116-117 *apud* revista de informação legislativa.

O Estado Federal surge para a História como o passo adiante na unificação de interesses convergentes. Buscam eles institucionalizar-se por um modo mais perfeito e eficaz sob a forma de comunhão perpétua e indissolúvel, capaz de exprimir os altos valores da solidariedade, do amparo mútuo, do respeito, da colaboração e da liberdade.

Aponta Roque Antonio Carrazza<sup>48</sup>, que as Federações possuem três características: 1) rigidez na Constituição – podendo ser imutável ou modificável por um processo mais dificultoso; 2) partilha, pelo texto constitucional, das competências federais e estaduais; 3) existência de um poder supremo, geralmente a corte máxima do país, com vistas a resolver as controvérsias que vierem a surgir entre os Estados federados ou ente estes e a União.

Vejamos, assim, os aspectos relativos à soberania frente ao direito internacional e a autonomia dos entes que compõem o Estado federal.

### *1.3.1. A relação do direito internacional com a soberania estatal*

A soberania é um conceito que evolui ao longo dos séculos. Na atualidade, a influência externa das demais nações e a interdependência dos Estados soberanos, externados pelo fenômeno da globalização, geraram consequências diretas na soberania estatal.

A relação entre Estado soberano e direito internacional tem consequências que, a priori, parecem ser contraditórias. O Estado soberano tem participação direta na criação das regras internacionais, mas a globalização

---

<sup>48</sup> Roque Antonio Carrazza, **Curso de direito constitucional tributário**, p. 122.

jurídica consolida a existência de um ordenamento que é diverso do estatal e ganha espaço a cada dia, afetando o modelo do Estado soberano<sup>49</sup>.

A primeira consideração importante a tecer é que a soberania só existe a partir do momento em que os demais Estados a reconhecem. A soberania, por si só, existe quando reconhecida a autonomia por parte de cada Estado, além de suas próprias fronteiras.

No ensinamento de Eduardo Felipe Matias<sup>50</sup> “é a comunidade internacional que determina, em última instância, se uma entidade política em particular qualifica-se como Estado soberano”.

Aos Estados é de extrema importância o reconhecimento de sua soberania em plano internacional, em especial, para o exercício de alguns direitos e prerrogativas reconhecidos aos demais Estados.

Em uma segunda consideração, a soberania tem origem no Direito Internacional, já que nenhum Estado tem jurisdição sobre o outro ou nenhum pode ser obrigado contra a sua vontade, senão pelas regras de Direito Internacional.

Pondera Arthur Larson que “os limites externos da soberania são determinados pelo direito internacional, logo, a soberania só existe no direito internacional”<sup>51</sup>.

Ocorre que, com base nessas argumentações, estar-se-ia diante de um paradoxo, já que aos Estados se reserva o direito de aceitar ou não as normas que a comunidade cria, exatamente pela razão de serem soberanos.

---

<sup>49</sup> Eduardo Felipe Pérez Matias, **A humanidade e suas fronteiras**, p. 325.

<sup>50</sup> *Ibid.*, p. 327.

<sup>51</sup> Arthur Larson *apud* Eduardo Felipe Pérez Matias, *op. cit.*, p. 328.

Os Estados são, por excelência, os principais sujeitos de direito internacional, o que reforça a concepção de soberania estatal. De certo que o Estado e a soberania tem um papel fundamental na sociedade global – mesmo que haja alteração estrutural no conceito de soberania. O fato de serem considerados soberanos de maneira externa permite sua participação e interação ativamente na vida internacional.

Na escola alemã pelas palavras de Jellinek<sup>52</sup>, os Estados ao aceitarem voluntariamente a limitação à sua soberania, não estão em contradição com qualquer atributo que possuam, pois tal limitação resulta do próprio fato de serem soberanos.

É claro que a autolimitação da soberania é a única forma de sujeitar o Estado às regras que ele mesmo consentiu, obedecendo, nesses termos, a si próprio, nominada, por Jean Combacau<sup>53</sup>, como “soberania obediente”.

Nesses termos, o Estado não estaria abrindo mão de sua soberania, mas sim optando pela cessão de parte de suas competências com base na sua própria vontade.

Quando tratamos de soberania de direito – aquela capacidade que os Estados tem de decidir que competências exercerão – tratamos exatamente da teoria da autolimitação do Estado. O Estado é soberano quando determina a extensão de suas próprias obrigações legais, ou ainda, quando assume obrigações pelo seu próprio consentimento.

---

<sup>52</sup> Arthur Larson *apud* Eduardo Felipe Pérez Matias, op. cit., p. 329.

<sup>53</sup> *Ibid.*, p. 331.

Ocorre que, a soberania está diretamente ligada à existência do Direito Internacional, que estabelece a independência e a igualdade entre os Estados.

Para Hans Kelsen<sup>54</sup>, “a validade da ordem jurídica nacional – e, assim, do próprio Estado – se basearia no direito internacional, e, exatamente por esse motivo, o segundo seria superior à primeira”.

Com base nesse raciocínio, o Direito Internacional tem prevalência sobre o direito interno, na medida em que se torna reconhecido pelos Estados, não podendo alegar disposições de direito interno para sobrepor-se ao que dispõem as regras de plano internacional.

Assim sendo, o Direito Internacional, tido como uma ordem jurídica ‘superior’, traz novos traços à soberania estatal.

Nessa esteira, fica impossível imaginar a existência de um Direito Internacional sem a limitação do poder discricionário do Estado, já que, a liberdade inicial ilimitada, sofre restrições pelo próprio Estado, no uso de sua soberania.

Como bem nomina Robert Jennings<sup>55</sup>, “os Estados tem crescentemente usado seu poder de limitar o seu poder”.

Afirma Dallari<sup>56</sup> que:

O poder soberano o é dentro dos limites territoriais do Estado, ou seja, tal poder é superior a todos os demais, tanto dos indivíduos quanto dos grupos sociais existentes no âmbito do Estado. Já com relação aos demais Estados, a afirmação de soberania tem a significação de independência, admitindo que haja outros poderes iguais, mas nenhum que fosse individualmente superior.

---

<sup>54</sup> Eduardo Felipe Pérez Matias, op. cit., p. 331.

<sup>55</sup> *Ibid.*, p. 337.

<sup>56</sup> Dalmo de Abreu Dallari, op. cit., p. 83.

Ocorre que, não se quer afirmar que um Estado seja superior a outro, ou que a vontade de um deva prevalecer sobre os demais, mas sim que, a partir do momento que os Estados soberanos entram em um acordo, quanto a um tema ou assunto, surge uma nova realidade jurídica, uma nova forma de se encarar o Direito, que extrapola os limites de um Estado individualmente e alcança extensão global.

Diz-se, assim, que essa nova regra, internacionalmente elaborada, tem preponderância sobre normas editadas pelos Entes de Direito Público interno. O envolvimento de várias soberanias, para o regramento de uma forma de proceder, deve ser respeitada e aplicada pelos Estados que com ele se comprometeram, sob pena de se plantar a falta de credibilidade e palavra do Estado firmador.

Podemos então, afirmar que do ponto de vista formal, o Estado não cede por completo sua soberania – ao assinar um tratado ou acordo internacional –, mas passa a ter uma liberdade legal – não mais natural – de agir dentro dos limites do direito, e não mais como bem entendam.

De certo que, essa liberdade inicial é limitada pelo próprio Estado e por regras que não estejam necessariamente explicitadas nos acordos celebrados. Deve-se, ainda, respeito aos princípios e aos costumes de Direito Internacional.

Destarte, tanto para os voluntaristas, como para os objetivistas, mesmo tendo fundamentações e argumentos distintos, o Direito Internacional tem de ser respeitado e seguido<sup>57</sup>.

---

<sup>57</sup> André Lipp Pinto Basto Lupi, **Soberania, OMC e mercosul**, pp. 95-101.

De forma precisa, ensina Eduardo Felipe Matias<sup>58</sup> que os Estados abrirão mão de grande parte de sua liberdade, o que leva a questionar se o modelo do Estado soberano não teria sido afetado. Assim, a constatação de que um Estado consente com uma determinada limitação à sua própria soberania, não anula o resultado de que tal limitação provoca. Cabe, alertarmos, para a extensão dessa limitação e como isso afetaria a autonomia dos Estados.

A tendência atual é no sentido de que o Estado não pode tomar qualquer decisão que lhe aprouver, simplesmente levando em consideração os benefícios que lhe trará. Pelo contrário, o Estado soberano parece dever, cada vez mais, satisfações no que concerne às suas decisões, não só à sua população, mas também a outros Estados soberanos e organismos internacionais<sup>59</sup>.

O poder de julgar sem ser julgado – que integra o poder soberano – diminui consideravelmente cada vez mais.

### *1.3.2. A federação brasileira e a distinção entre soberania e autonomia*

A federação, apesar de deter suas peculiaridades, possui traços gerais que podem ser divisados como típicos dessa forma estatal.

A soberania se contrapõe à autonomia, sendo um atributo típico do Estado federal.

Na federação, os entes que a compõe são divisões do Estado nacional e não se confundem com o Estado federal. Cada um deles cede parcela

---

<sup>58</sup> Eduardo Felipe Pérez Matias, op. cit., p. 338.

<sup>59</sup> Raquel Fratantonio Perini, **A soberania e o mundo globalizado**, p. 1.

de suas competências em favor da autoridade de uma Constituição, que será a única soberana do ponto de vista internacional.

Os entes federados, dotados de autonomia, possuem governo próprio dentro das regras de competências estabelecidas na Constituição. A autonomia detentora dos entes da federação importa, necessariamente, na “descentralização do poder. Os Estados-membros não apenas podem, por suas próprias autoridades, executar leis, como também é-lhes reconhecido elaborá-las”.<sup>60</sup>

Afirma Meirelles Teixeira<sup>61</sup> que:

O Estado Federal é aquele que, em um mesmo território e sobre as mesmas pessoas, coexistem, simultânea e harmonicamente, pelo menos duas categorias de ordenamentos jurídicos – o central e os regionais – cujos poderes são distribuídos e assegurados por uma Constituição rígida.

A atuação em âmbito internacional – relações internacionais – é feita pelo Estado federal como país. Todavia, a União federal detém internamente competência constitucional para regradar assuntos de interesses gerais ou nacionais. Assim, a Constituição delimita as competências e os poderes necessários de cada um dos entes que compõe o Estado.

A autonomia importa necessariamente a descentralização do poder, em sede administrativa e política, propriamente dita. Abrange a atribuição aos entes federados de elaborar e executar suas próprias leis, por sua autoridade.

---

<sup>60</sup> Gilmar Ferreira Mendes; Paulo Gustavo Gonet Branco, op. cit., p. 780.

<sup>61</sup> José Horácio Meirelles Teixeira, **Curso de direito constitucional**, p. 618.

Como pondera Paulo Gustavo Gonet Branco<sup>62</sup>, “isso resulta em que se perceba no Estado federal uma dúplici esfera de poder normativo sobre um mesmo território; sobre um mesmo território e sobre as pessoas que nele se encontram, há a incidência de duas ordens legais: a da União e do Estado-membro”.

Mais intensa ainda é a autonomia política de que gozam os Estados-membros e o Distrito Federal, que detém capacidade de autoconstituição, podendo adotar as suas próprias regras e diretrizes, apesar de sujeitas aos limites impostos pela Constituição Federal, que reforça a autonomia distinta da soberania.

Todavia, em âmbito exterior, os Estados Federais se apresentam como unidades dotadas de soberania e personalidade jurídico internacional. Essa unidade corresponde à União Federal, também chamada de governo federal, que exerce a soberania externa, nas relações e nos negócios exteriores, nas relações com Estados estrangeiros, na conclusão de tratados e convenções internacionais, na integridade territorial e política, na defesa do país de ataques externos, dentre outros.

No Brasil os representantes de cada um dos entes que compõem a federação estão em uma das casas do Congresso Nacional – Senado Federal. Por essa razão, tem-se um legislativo bicameral. É na Câmara Alta que os Estados-membros estão postos organicamente em contato com a federação<sup>63</sup>.

O nascimento do federalismo brasileiro se dá de forma diametralmente oposta à norte americana. O federalismo brasileiro resulta de um

---

<sup>62</sup> Gilmar Ferreira Mendes; Paulo Gustavo Gonet Branco, op. cit., p. 780.

<sup>63</sup> Roque Antonio Carrazza, op. cit., p. 122.

Estado unitário, e por essa razão é chamado de centrífugo. A consequência prática é a menor autonomia em âmbito interno dos entes federados, mais subordinados e vinculados às determinações constitucionais.

Nesse sentido, surge a Constituição Federal como documento validador de toda a ordem jurídica, parcial e central. A unidade à ordem jurídica do Estado Federal é feita pela Constituição, que estabelece um compromisso entre as aspirações de cada região e os interesses comuns às esferas locais em conjunto, como fundamento jurídico e instrumento regulador<sup>64</sup>.

A vinculação dos Estados-membros por meio de um documento constitucional diferencia o Estado federal da confederação.

Para José Afonso da Silva<sup>65</sup>

“[...] a autonomia federativa se assenta em dois elementos básicos, quais sejam, a existência de órgãos governamentais próprios e, portanto, independentes dos órgãos federais quanto à forma de seleção e investidura e, de outro lado, a posse de competências exclusivas, um mínimo ao menos, que não seja por demais reduzido”.

A soberania, expressão de uma ordem, é a nota caracterizadora do Estado na ordem internacional, ou seja, a maneira como se apresenta perante outros Estados; já a autonomia, relevante sob o prisma interno, se traduz em peculiaridade do Estado, cuja ordem jurídica é dividida em domínios parcelares<sup>66</sup>.

Ocorre que, o modelo federativo pressupõe a repartição de competências entre as pessoas políticas de direito constitucional interno.

---

<sup>64</sup> Gilmar Ferreira Mendes; Paulo Gustavo Gonet Branco, op. cit., p. 780.

<sup>65</sup> José Afonso da Silva, **Curso de direito constitucional**, p. 477.

<sup>66</sup> Fábio Clasen de Moura, op. cit., p. 32.

A ordem jurídica total, que convive com as ordens jurídicas parcial e central, atingem parte ou todo o território nacional. Por essa razão, a União tem dupla função: no plano externo, agindo em nome da federação, do Estado brasileiro; em âmbito interno, age tanto em nome da federação (leis nacionais), como em nome da pessoa jurídica de direito interno (leis que dizem respeito à servidores e aparelho administrativo – lei federal)<sup>67</sup>.

Raul Machado Horta<sup>68</sup> pondera que “o grande desafio dessa engenharia constitucional é prover a convivência parcimoniosa entre duas tendências diametralmente opostas: a tendência à unidade e a tendência à diversidade; a coesão e o particularismo”.

Como não se há um padrão ou modelo a ser obrigatoriamente seguido, a repartição de competências condiciona a fisionomia do Estado federal, que ora atribuiu significativas competências de forma descentralizada e ora concentra prerrogativas legiferantes e administrativas nas mãos da União.

Destarte, é que se afirma que o Constituinte deve mesclar forças contraditórias da unidade e da diversidade, do localismo e do centralismo, para promover o *federalismo de equilíbrio*, para promoção de uma relação de cooperação ente União e Estados, nas mais diversas searas.

### 1.3.3. Repartição de competências e federalismo brasileiro

No Estado Federal mais de uma ordem jurídica incide em um mesmo território e sobre as mesmas pessoas. Assim, impõem-se a adoção de

---

<sup>67</sup> Fábio Clasen de Moura, op. cit., p.33.

<sup>68</sup> Raul Machado Horta, **Direito Constitucional**, p. 33.

mecanismos que favoreçam a eficácia da ação estatal, evitando conflitos ou desperdício de esforços<sup>69</sup>.

A repatriação de competência é o instrumento estabelecido para esse fim. A autonomia dos entes que compõem a federação depende da distribuição de competências estabelecida na Constituição, com vistas a garantir o exercício e o desenvolvimento de sua atividade normativa<sup>70</sup>.

O regramento das competências dos entes é tema crucial ao Estado federal. A distribuição da competência é realizada por cada Constituinte, na medida histórica do nascimento da federação.

Na organização federal, os entes políticos que compõem a federação recebem diretamente da Constituição a distribuição de competências em nome da descentralização e da autonomia.

Essas competências revelam parcela de poder atribuída aos entes políticos componentes do Estado.

Como aponta José Afonso da Silva<sup>71</sup>, a federação brasileira estruturou um sistema de competências exclusivas, privativas e principiológicas, com competências comuns e concorrentes, para delinear um sistema federativo de equilíbrio, ditados pelas experiências históricas.

Nesses termos, um dos critérios utilizados para a repartição de competências é a predominância do interesse, que será geral e nacional à União, regional aos Estados-membros e local aos Municípios.

Por essa razão, a Constituição Federal de 1988 adota um sistema complexo de distribuição de competências, a fim de realizar o equilíbrio

---

<sup>69</sup> Gilmar Ferreira Mendes; Paulo Gustavo Gonet Branco, op. cit., p. 781.

<sup>70</sup> Raul Machado Horta *apud* José Afonso da Silva, op. cit., p. 477.

<sup>71</sup> José Afonso da Silva, op. cit., p. 477.

federativo, com a enumeração dos poderes da União (artigos 21 e 22), poderes remanescentes para os Estados (art. 25, §1º) e poderes definidos indicativamente para os Municípios (art. 30), combinando, ainda, a possibilidade de delegação (art. 22, parágrafo único), áreas comuns de atuação e setores concorrentes de políticas públicas, diretrizes gerais e normas gerais (art. 24) e até competência suplementar aos Municípios.

Destarte, edifica-se sistemática de repartição de competências na qual se faz presente a cooperação entre os entes políticos, possibilitando adequado tratamento de questões locais, sem perder de vista a unidade nacional<sup>72</sup>.

#### *1.3.4. O Estado Federal e a soberania tributária*

Até agora as considerações acerca do federalismo apontam para a autonomia dos entes federados decorrente de serem dotados de governo próprio e de suas competências distribuídas no documento constitucional.

Todavia, ao se falar em autonomia administrativa e política, necessário ponderar a presença da autonomia financeira, que possibilita todas as outras. O Estado realiza atividade cujo objetivo é assegurar a realização de necessidades públicas e é sujeito dessa atividade em sentido amplo, já que “todos os entes da federação são titulares do dever de garantir e assegurar não só a manutenção da estrutura administrativa estatal, mas igualmente de satisfazer as necessidades públicas por meio do gasto de dinheiro público”<sup>73</sup>.

---

<sup>72</sup> Fábio Clasen de Moura, op. cit., p. 39.

<sup>73</sup> Tathiane Piscitelli, **Direito financeiro esquematizado**, p. 21.

Roque Antonio Carrazza<sup>74</sup> explana que:

Parece certo que, sendo autônomo, cada Estado deve, sem interferências federais ou estaduais, prover as necessidades de seu governo e administração. Para isto, a Lei Maior conferiu a todos o direito de regular suas despesas e, conseguintemente, de instituir e arrecadar, em caráter privativo e exclusivo, os tributos que as atenderão.

A partilha ou repartição constitucional de competências tributárias entre as unidades da federação caracteriza a chamada *discriminação de renda*, que, estabelecida pela Constituição, permite a cada um dos entes a arrecadação de valores aos cofres públicos com vistas ao bem comum.

A competência tributária ou poder tributário está repartida entre as unidades da federação, todas autônomas ente si, nos termos do artigo 18 da Constituição Federal. Isso implica em dizer que a soberania, como já explicitado nesse trabalho – item 1.3.2. –, pertence ao Estado central, sendo a autonomia o atributo de cada um dos entes da federação.

A soberania, qualidade do poder supremo do Estado, ganha importância tão logo seja identificado um poder Constituinte. Nesse contexto, o Poder de Tributar torna-se legitimado a agir e instituir um sistema tributário<sup>75</sup>.

O poder tributário, aspecto particular do poder financeiro – exteriorização do poder geral do Estado –, está rigidamente baseado em normas constitucionais disciplinadoras de seu exercício. É, portanto, um poder jurídico regulado pelo Direito<sup>76</sup>.

---

<sup>74</sup> Roque Antonio Carrazza, op. cit., p. 134.

<sup>75</sup> Fábio Clasen de Moura, op. cit., p. 41.

<sup>76</sup> José Souto Maior Borges, **Teoria geral da isenção tributária**, pp. 24-15.

O poder tributário, definido como a possibilidade jurídica e fática de um ente público territorial arrecadar tributos<sup>77</sup>, é poder jurídico, por ser subordinado a normas rígidas, permite a tributação.

Ocorre que, a designação do poder de tributar não deve ser feita como soberania. Tecnicamente, não se pode falar em *soberania fiscal* ou *soberania tributária*, já que não há uma dupla soberania. Nas palavras de José Souto Maior Borges<sup>78</sup>, o princípio básico que preside à estruturação do Estado federal é a repartição de competências (*Kompetenzverteilung*), em particular, a repartição de competências tributárias (*Steuerkompetenzen*).

Isso porque, no Estado constitucional, a *soberania tributária*, incontestável e absoluta, decorre da soberania do Estado, e não é exercida de forma direta pelos entes tributantes. Estes são titulares de competência tributária, outorgadas pelo Constituinte, que será exercida nos exatos termos disciplinados.

Assim, a discriminação de rendas constitui um dos aspectos nucleares da disciplina jurídica do Estado federal<sup>79</sup>, não podendo dizer que o exercício da competência tributária e a cobrança de tributos decorra de ato de soberania dos entes federados<sup>80</sup>.

Nas lições de José Souto Maior Borges<sup>81</sup> a competência pode ser tida como a autorização e limitação do exercício do poder tributário. Explica, assim, que:

---

<sup>77</sup> Ernst Blumenstein *apud* José Souto Maior Borges, op. cit., pp. 26-27.

<sup>78</sup> José Souto Maior Borges, op. cit., p. 29.

<sup>79</sup> Amílcar de Araújo Falcão *apud* José Souto Maior Borges, op. cit., p. 29.

<sup>80</sup> Aliomar Baleeiro *apud* José Souto Maior Borges, op. cit., p. 29.

<sup>81</sup> José Souto Maior Borges, op. cit., p. 30.

Embora sendo uma emanção do poder tributário, com ele não se confunde. Os conceitos de poder tributário e competência tributária não coincidem. No Brasil, p. ex., a União detém a competência para legislar sobre normas gerais de direito tributário, aplicáveis não só a ela, União, mas também aos demais entes públicos (CF, art. 146, III) sem que correlativamente tenha o poder de tributar pessoas, bens, atos, fatos ou estados de fato submetidos à competência tributária privativa dos Estados-membros, Distrito Federal e Municípios.

Helena Torrês<sup>82</sup> pondera que:

O poder de tributar, enquanto manifestação funcional da soberania na ordem interna, é poder constituído, estabelecido constitucionalmente para a gestão do respectivo sistema tributário, apto, por via de seus princípios e normas, a possibilitar a entrada de receitas suficientes para o financiamento das atividades inerentes ao Estado, com a aplicação dos tributos existentes, conforme os limites constitucionalmente demarcados para tanto. Com isso denota-se um plus em favor da soberania (tributária), na relação perante o respectivo poder (constituído) de tributar, por ser este uma manifestação técnica daquela.

Nesse contexto, cumpre assinalar o princípio da soberania tributária ou repartição de competências, que estabelece o sistema tributário como uma unidade, já que deve ser dotado de exclusividade de aplicação, ou seja, deve ser aplicável com exclusão de possibilidade de atuação de todos os demais sobre a respectiva base territorial, sem admitir interferência por parte de qualquer outro sistema ou centro de poder normativo, além de ser provido de autonomia técnica, posto dever ser autorreferente e reflexivo, disposto com instituto e normas próprias, contendo regras necessárias à sua instituição<sup>83</sup>.

Assim, a expressão soberania tributária deve ser usada como designativa do poder do Estado como sujeito de Direito Internacional, dotado de autonomia e independência, mas pautando em limitações internas

---

<sup>82</sup> Helena Torrês, **Pluriributação internacional sobre as rendas de empresas**, pp.65-66.

<sup>83</sup> *Ibid.*, p. 374.

constitucionais e internacionais, na determinação de fatos tributáveis e nos procedimentos de arrecadação e fiscalização dos tributos.

## CAPÍTULO 2. OS TRATADOS INTERNACIONAIS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

### 2.1. Fonte do direito dos tratados

O tratado é o instrumento mais antigo criador de direitos e obrigações entre as nações, com uso documentado desde a Antiguidade – entre a Era cristã e a queda do Império Romano do Ocidente –, tem seus elementos constitutivos definidos solidamente pela doutrina<sup>84</sup>.

Sem embargo, o conceito de não existia nos moldes que hoje compreendemos, mas é evidente que os diferentes povos e nações mantinham entre si relações econômicas e políticas. Invariavelmente, o objetivo desses primitivos tratados eram relativos ao comércio, alianças defensivas e ofensivas, delimitação territorial, tratamento e trocas de prisioneiros e proteção diplomática<sup>85</sup>.

A intensificação das relações internacionais fez com que os tratados internacionais fossem considerados a principal fonte, concreta e segura, do Direito Internacional. Ocorre que, os tratados internacionais nada mais são do que a constatação da vontade direta de diversas soberanias – Estado – ou determinadas organizações internacionais, que, democrática, formal e solenemente se comprometem com determinada disposição.

---

<sup>84</sup> José Cretella Neto, op. cit., p. 741.

<sup>85</sup> *Ibid.*, p. 742.

Hodiernamente, os tratados tem por escopo a regulação das mais variadas e importantes matérias, tornando o Direito das Gentes dinâmico, representativo e autêntico<sup>86</sup>.

Pode, assim, ser o tratado internacional definido do ponto de vista *formal*, já que todos os assuntos podem ser regulados por normas convencionais internacionais<sup>87</sup>.

Tal instrumento, visa a transição da regulação exclusivamente costumeira a normas convencionais formais, com o regramento de uma intensa e diversificada gama de situações jurídicas.

No dizer de Valério de Oliveira Mazzuoli<sup>88</sup>, “são os tratados internacionais, enfim, o meio que tem os Estados e as organizações internacionais intergovernamentais de, a um só tempo, acomodar seus interesses contrastantes e cooperar entre si para a satisfação de suas necessidades comuns”.

Pode-se afirmar com segurança, que o moderno *Direito dos Tratados* tem como instrumento de base as Convenções de Viena, que representam a positivação da milenar experiência da sociedade das nações na negociação, na conclusão e na execução dos tratados internacionais<sup>89</sup>.

## 2.2. Conceito de tratado internacional

---

<sup>86</sup> Valério de Oliveira Mazzuoli, op. cit., p. 179.

<sup>87</sup> Celso D. de Albuquerque Mello, op. cit., p. 212.

<sup>88</sup> Valério de Oliveira Mazzuoli, op. cit., p. 180.

<sup>89</sup> José Cretella Neto, op. cit., p. 746.

A Comissão de Direito Internacional das Nações Unidas, desde o seu surgimento pretendeu regular o Direito dos Tratados em cenário internacional.

Após vinte anos de discussões e o envolvimento de cento e dez Estados, trinta e um dos países envolvidos – incluindo o Brasil – firmaram o texto final da convenção dos tratados, realizada na Conferência de Viena, em 23 de maio de 1969. Em 27 de janeiro de 1980 começa a vigorar internacionalmente, com o atingimento do quórum mínimo de 35 Estados-ratificantes.<sup>90</sup>

Com a designação de *Lei dos Tratados*, *Código dos Tratados* ou *Tratado dos Tratados*, a Convenção sobre direito dos tratados de Viena de 1969 se erigiu a um dos documentos mais importantes do cenário internacional. Inclusive, reveste-se de autoridade jurídica mesmo àqueles Estados não signatários, em razão de ser aceita como “norma declaratória de Direito Internacional geral”, expressando direito consuetudinário vigente, consubstanciado na prática reiterada dos Estados no que diz respeito à matéria nela contida<sup>91</sup>.

Todavia, não se pode afirmar que tal convenção goza de hierarquia frente aos demais tratados internacionais. Nesse sentido, será ela aplicada no caso de omissão do tratado ou na não solução a um problema surgido.

Esse importante documento traz uma definição de tratado internacional, em seu artigo 2º, parágrafo 1º, alínea a. Vejamos:

[...] “tratado” significa um acordo internacional concluído por escrito entre Estados e regido pelo Direito Internacional, quer conste de um instrumento único, quer de dois ou mais instrumentos conexos, qualquer que seja sua denominação específica;

---

<sup>90</sup> Valério de Oliveira Mazzuoli, op. cit., p. 182.

<sup>91</sup> *Ibid.*, p. 184.

A definição trazida se dá em sentido lato, pois abrange os acordos em forma simplificada<sup>92</sup>. Em termos eminentemente formais, não se leva em consideração o *conteúdo* ou *natureza* das disposições convencionais<sup>93</sup>.

Como instrumento de veiculação de normas jurídicas, tem a aptidão de tratar de qualquer tema relevante em cenário internacional.

Nas palavras de Carlos Roberto Husek<sup>94</sup>:

[...] o tratado internacional é o acordo formal concluído entre os sujeitos de Direito Internacional Público destinado a produzir efeitos jurídicos na órbita internacional.

Para Valério de Oliveira Mazzuoli<sup>95</sup>, tratado internacional é:

[...] todo acordo formal, concluído entre Sujeitos de Direito Internacional Público, regido pelo direito das gentes e que visa à produção de efeitos de direito para as partes-contratantes.

Nas lições de Paul Reuter<sup>96</sup>, o tratado internacional pode ser considerado como:

[...] uma manifestação de vontades concordantes, imputável a dois ou mais sujeitos de direito internacional, e destinada a produzir efeitos jurídicos em conformidade com as normas de direito internacional.

Nesses termos, é a manifestação de vontade dos sujeitos de direito internacional, que, conjugando a vontade de duas partes ao menos, dá nascimento a um ato jurídico formal.

---

<sup>92</sup> Celso D. de Albuquerque Mello, op. cit., p. 212.

<sup>93</sup> Valério de Oliveira Mazzuoli, op. cit., p. 186.

<sup>94</sup> Carlos Roberto Husek, op. cit., p. 83.

<sup>95</sup> Valério de Oliveira Mazzuoli, op. cit., p. 186.

<sup>96</sup> Paul Reuter *apud* Valério de Oliveira Mazzuoli, op. cit., p. 187.

José Cretella Neto<sup>97</sup> leciona que:

Os tratados, segundo uma tese bastante antiga e não contestada, encontram seu fundamento na regra do *pacta sunt servanda*, fórmula clássica para significar o acordo de vontades e suas consequências. O Estado deve proceder segundo acordos dos quais é parte, precisamente porque deu seu conhecimento, e o que foi convencionado deve ser executado de boa-fé.

Ocorre que, apesar das tentativas de se estabelecer um conceito de tratado internacional, surge a dúvida de quais seriam os documentos internacionais que ganhariam a condição de tratado. Com base na Convenção de Viena, que em seu artigo 2º, parágrafo 1º, alínea a conceitua tratado, extrai-se cinco elementos essenciais configurativos de tal instrumento, a saber, acordo internacional, celebração por escrito, conclusão entre Estados e organismos internacionais e regência pelo Direito Internacional.<sup>98</sup>

O *acordo internacional* decorre do princípio do livre consentimento dos negociadores, manifestando a convergência de vontades dos Estados. Todavia, em âmbito internacional, para que a vontade manifestada tenha força de tratado e de fonte do direito internacional, necessário será a celebração do acordo com intuito de criar entre as partes um *vínculo jurídico exigível* no caso de descumprimento, com a conseqüente produção de efeitos jurídicos válidos – como a sanção – por se tratar de um ato jurídico, com caráter de norma.

A *celebração por escrito* representa o aspecto formal dos tratados, com a escrituração daquilo que foi pactuado. A forma escrita permite que o tratado seja estável, com certeza e segurança às relações internacionais.

---

<sup>97</sup> José Cretella Neto, op. cit., p. 119.

<sup>98</sup> Valério de Oliveira Mazzuoli, op. cit., p. 187.

*A conclusão entre Estados e organismos internacionais* tem por pressuposto a conclusão do tratado por entes capazes de assumir direitos e deveres em âmbito internacional. Importante esclarecer, todavia, que os Estados não precisam demonstrar pertinência temática na celebração dos tratados, enquanto que as organizações internacionais, devem explicitar a relação do tema com suas finalidades precípuas e seus misteres.

No que tange os Estados-federados, cumpre trazer à baila duas situações: Estados em que a União federal autoriza os Estados-membros a celebrar tratados e Estados em que a Constituição nada prevê quanto ao tema ou não admite a possibilidade.

Na primeira hipótese, na qual os Estados-membros se comprometem em cenário internacional, como estes não podem ser cobrados por eventual descumprimento do acordo, o Estado-soberano assume a responsabilidade internacionalmente, já que autorizou expressamente o comprometimento internacional do Estado-federal à Nação.

Neste caso, como não há nenhuma previsão específica no direito das gentes relativa a impedimento que possa impedir a assunção de obrigações internacionais por parte do Estado-federado, a previsão expressa na Constituição permite que o faça.

Na segunda hipótese, caso a Constituição silencie quanto à legitimidade do ente estadual celebrar acordos internacionais e o Estado-soberano autorizar a celebração, este deve ser responsabilizado pelo eventual ato danoso causado, tendo em vista que a União Federal expressamente autorizou e o sujeito de direito internacional ser o Estado.

Todavia, no caso de negativa expressa da atribuição de celebrar tratados por parte dos Estados-federados, somente o Estado-soberano poderá realizar o ato em cenário internacional, mesmo que a proposta tenha partido de um ente interessado na celebração do acordo.

Na Constituição Federal brasileira de 1988, o artigo 21, inciso I outorgou competência exclusiva à União para manutenção da relações internacionais, de forma a não permitir aos Estados-membros a celebração de tratados em que não seja parte o Estado-soberano brasileiro:

*Art. 21. Compete à União:  
I - manter relações com Estados estrangeiros e participar de organizações internacionais;*

Nesses termos, em face da competência exclusiva outorgada à União, não se pode entender ser possível a conclusão de tratados em que não seja parte o Estado brasileiro mesmo<sup>99</sup>.

Roque Antonio Carrazza avalia que o Brasil só pode firmar e assinar tratados internacionais que estejam em sintonia e conformidade com o artigo 4º e parágrafo único da Constituição Federal<sup>100</sup>. Materialmente, o texto do tratado deve ser compatível com os mandamentos constitucionais.

---

<sup>99</sup> Valério de Oliveira Mazzuoli, op. cit., p. 191.

<sup>100</sup> *Art. 4º A República Federativa do Brasil rege-se nas suas relações internacionais pelos seguintes princípios:*

*I - independência nacional;  
II - prevalência dos direitos humanos;  
III - autodeterminação dos povos;  
IV - não-intervenção;  
V - igualdade entre os Estados;  
VI - defesa da paz;  
VII - solução pacífica dos conflitos;  
VIII - repúdio ao terrorismo e ao racismo;  
IX - cooperação entre os povos para o progresso da humanidade;  
X - concessão de asilo político.*

*Parágrafo único. A República Federativa do Brasil buscará a integração econômica, política, social e cultural dos povos da América Latina, visando à formação de uma comunidade latino-americana de nações.*

*A regência pelo direito internacional* estabelece a vigência do tratado em âmbito internacional, com a regência pelo Direito das Gentes e com autoridade do Direito Internacional Público.

*A celebração em instrumento único ou em dois ou mais instrumentos conexos*, tem previsão expressa na Convenção de Viena, de 1969, artigo 2º, parágrafo 1º, alínea a: “tratado” significa um acordo internacional concluído por escrito entre Estados e regido pelo Direito Internacional, *quer conste de um instrumento único, quer de dois ou mais instrumentos conexos, qualquer que seja sua denominação específica.*

Houve, assim, a ampliação do aspecto formal dos tratados, permitindo a conjugação do tratado (acordo, convenção, pactos, protocolos) com acordos simplificados (troca de notas, cartas, declarações).

Por fim, a *ausência de denominação específica* implica em dizer que não se exige uma denominação específica para traçar a natureza jurídica do ato celebrado. Independente da denominação que se dê, a palavra *tratado* é tido como gênero, que terá a sua natureza especificada e o seu enquadramento realizado com os requisitos e elementos essenciais acima elencados.

### **2.3. Incorporação das normas de tratados ao ordenamento jurídico interno**

O tratado internacional, apresentado no sistema jurídico como veículo introdutor de normas e dotado de aplicabilidade, deve atender aos requisitos de validade próprios do direito das gentes, mesmo que haja a

concorrência de normas internas de direito constitucional dos Estados participantes da comunidade internacional<sup>101</sup>.

Internamente, os Estados são responsáveis por manter um sistema de integração das normas internacionais por eles subscritas no contexto internacional – refere-se a processualística interna de conclusão dos atos internacionais.

No Brasil, a regulação do tema é realizada em sede constitucional, que estabelece a competência dos poderes constituídos para a celebração de tratados e a sistemática de incorporação. É o chamado *treaty-making power*<sup>102</sup>.

O procedimento de celebração dos tratados internacionais é composto de duas fases distintas, conjugando o concurso de vontades. A conclusão de cada uma das fases se dá, respectivamente, com os atos de assinatura (ato internacional) e ratificação legislativa (ato interno).

A assinatura do tratado traduz o “desfecho do processo e autenticação do texto avençado, sem implicar em consentimento definitivo”<sup>103</sup>.

Por sua vez, o efeito vinculante dos tratados decorre da ratificação legislativa, que consiste no comprometimento oficial dos Estados signatários ao cumprimento das cláusulas neles contidas<sup>104</sup>.

O ato de ratificação se aperfeiçoa com a notificação feita ao depositário ou país signatário, que dará conhecimento à outra parte e vinculará o Estado plenamente, nos termos da autorização legislativa.

---

<sup>101</sup> Heleno Tôres, op. cit., p. 560.

<sup>102</sup> “A expressão *treaty-making power* foi utilizada textualmente, pela primeira vez, por Henry Wheaton, na obra *Elements of International Law*, publicada originalmente em 1836”. Valério de Oliveira Mazzuoli, op. cit., p. 353.

<sup>103</sup> José Francisco Resek, **Direito dos tratados**, p.38.

<sup>104</sup> Heleno Tôres, op. cit., p. 560.

Assim, após a ratificação legislativa e o envio da notificação, haverá a promulgação de um decreto presidencial, que dará publicidade e executoriedade ao tratado<sup>105</sup>. A frente, o tema será melhor abordado.

A formalização da ratificação está condicionada ao modelo de recepção que cada Estado adotará, que pode ser de reconhecimento automático, transformação (edição de uma lei interna que converte o conteúdo do tratado em norma de direito interno) ou incorporação.

A incorporação, consistente na necessidade de recepção do tratado por uma ordem legislativa condicionante de sua aplicação, mas com a entrada em vigor após a ratificação, tem extrema relevância no contexto dos Estados.

Isso porque, como consequência das revoluções liberais do século XVIII, as variações de ordem política, próprias da democracia, exigiram a consulta dos tratados aos Parlamentos, mesmo em sistemas presidencialistas, como o brasileiro. Nesse sentido, cumpre a conjugação de vontades do Executivo e do Legislativo, para que o tratado passe a valer como ato jurídico perfeito<sup>106</sup>.

A participação do Legislativo no processo de conclusão dos tratados democratiza as relações internacionais, impedido eventuais abusos competidos por chefes de Estado na condução da política externa.

---

<sup>105</sup> Vejamos um exemplo: *Decreto nº 5.687 de 31 de janeiro de 2006. O PRESIDENTE DA REPÚBLICA, no uso da atribuição que lhe confere o art. 84, inciso IV, da Constituição, e considerando que o Congresso Nacional aprovou o texto da Convenção das Nações Unidas contra a Corrupção, por meio do Decreto Legislativo nº 348, de 18 de maio de 2005; Considerando que o Governo brasileiro ratificou a citada Convenção em 15 de junho de 2005; Considerando que a Convenção entrou em vigor internacional, bem como para o Brasil, em 14 de dezembro de 2005;*

*DECRETA:*

*Art. 1º. A Convenção das Nações Unidas contra a Corrupção, adotada pela Assembleia-Geral das Nações Unidas em 31 de outubro de 2003 e assinada pelo Brasil em 9 de dezembro de 2003, apenas por cópia ao presente Decreto, será executada e cumprida tão inteiramente como nela se contém.*

<sup>106</sup> Valério de Oliveira Mazzuoli, op. cit., p. 354.

No seio constitucional, dois são os dispositivos que tratam sobre o tema, a saber, artigos 84, inciso VIII e 49, inciso I<sup>107</sup>. Tais dispositivos confirmam que o ato de conclusão do tratado internacional deve ser feito em conjunto pelo Poder Executivo e Poder Legislativo.

A Constituição brasileira não especifica as matérias às quais se exigiria a dupla participação – Executivo e Legislativo. Assim, poder-se-ia concluir que independente do tema ou matéria afeta ao tratado, a conclusão do mesmo opera-se com a participação conjunta. Todavia, há doutrinadores que defendem a celebração de acordos internacionais de forma simplificada e atinentes às competências executivas, independente da participação do Legislativo Federal<sup>108</sup>.

O *referendum* do legislativo “apresenta-se, precipuamente, como forma de controle político sobre o ato presidencial de celebração do acordo, pois não se aplica exclusivamente a todos, mas apenas àqueles que tragam ônus gravoso ao patrimônio público”<sup>109</sup>.

É o que se extrai do artigo 49, inciso I da Constituição Federal, que dispõe:

*Art. 49. É da competência exclusiva do Congresso Nacional:  
I - resolver definitivamente sobre tratados, acordos ou atos internacionais que acarretem encargos ou compromissos gravosos ao patrimônio nacional;*

---

<sup>107</sup> Art. 49. É da competência exclusiva do Congresso Nacional: I - resolver definitivamente sobre tratados, acordos ou atos internacionais que acarretem encargos ou compromissos gravosos ao patrimônio nacional; Art. 84. Compete privativamente ao Presidente da República: VIII - celebrar tratados, convenções e atos internacionais, sujeitos a referendo do Congresso Nacional;

<sup>108</sup> O maior defensor dessa teoria é o internacionalista Hildebrando Accioly, que tem adeptos no Ministério das Relações Exteriores e consultores jurídicos. Sobre o tema vide Valério de Oliveira Mazzuoli, op. cit., pp. 355-364.

<sup>109</sup> Heleno Tôrres, op. cit., p. 564.

Avançando à discussão, certo é que o chefe de Estado – Presidente da República – tem competência privativa (art. 84, VIII) para celebrar tratados, abarcando desde às negociações à assinatura do acordo. Já o Legislativo tem competência exclusiva para ratificar o tratado no cenário interno.

A autoridade competente para a celebração de tratado no direito das gentes, definida pelo artigo 84, VII da Constituição Federal, permite que o Presidente da República mantenha relações com Estados estrangeiros e acreditar seus representantes diplomáticos e, como consequência, a celebração dos tratados, convenções e atos internacionais.

Nas relações internacionais, somente o Presidente da República, ou seus representantes, pode atuar. Assim, após a assinatura do tratado, o Presidente da República deve enviar mensagem ao Congresso Nacional, acompanhada de Exposição de Motivos do Ministro das Relações Exteriores, encaminhando o texto do tratado que deva ser submetido ao conhecimento do Poder Legislativo<sup>110</sup>.

O Congresso Nacional materializa o resolvido no tratado por meio de decreto legislativo, conforme previsão do artigo 59, inciso VI da Constituição<sup>111</sup>, no exercício de sua competência *ad referendum*, aprovando o tratado no plano interno – referenda o texto do tratado – e, ato contínuo, autorizando – e não obrigando – o Presidente da República a ratificar a assinatura já depositada, de forma discricionária, em um momento posterior.

Paulo de Barros Carvalho<sup>112</sup> assevera que o decreto legislativo “adquire grande relevância no direito brasileiro como veículo que introduz o

---

<sup>110</sup> Heleno Tôres, op. cit., p. 563.

<sup>111</sup> Art. 59. O processo legislativo compreende a elaboração de: VI - decretos legislativos.

<sup>112</sup> Paulo de Barros Carvalho, **Curso de direito tributário**, p. 88.

conteúdo dos tratados e das convenções internacionais no sistema normativo, como se presta às assembleias legislativas estaduais para absorver o teor dos convênios celebrados entre as unidades federadas, transformando-os em regras jurídicas válidas”.

Portanto, o Poder Legislativo exerce função de controle e fiscalização dos atos do Executivo, cumprindo seu papel, ainda que de forma passiva, mas igualmente importante, nas relações internacionais.

Ressalta-se que o Congresso Nacional, em que pese o decreto legislativo constar do artigo 59 da Constituição – no título processo legislativo –, não poderá intervir no conteúdo do tratado, apresentando emendas. Poderá, sim fazer reservas ao tratado. Todavia, caso a manifestação (*referendum*) seja no sentido de desaprovar o texto a ele submetido, ficará o Presidente da República impedido de prosseguir na conclusão do acordo, ratificando-o.

O ato de ratificação legislativa é irretratável, cabendo apenas a denúncia do tratado, caso o Estado deseje posteriormente afastar-se do compromisso assumido<sup>113</sup>.

A ratificação presidencial após o referendo do legislativo é imprescindível à aplicação e observância interna do tratado.

Repisa-se, que não é propriamente a ratificação que dá efeito ao tratado, mas sim a troca ou o depósito de carta ou dos instrumentos de ratificação no lugar indicado pelo próprio tratado ou no organismo internacional respectivo<sup>114</sup>.

Pela *praxe*, apesar de ausência constitucional de regra nesse sentido, depositado o instrumento de ratificação junto ao organismo ou governo

---

<sup>113</sup> Heleno Tóres, op. cit., p. 566.

<sup>114</sup> Valério de Oliveira Mazzuoli, op. cit., pp. 380-381.

responsável pelo depósito, o Presidente da República deverá expedir um decreto de execução, promulgando – chamada de promulgação executiva – e publicando no Diário Oficial da União o conteúdo do tratado.

Certo é que, no plano externo, o tratado deve ser observado após a formal comunicação do ato de ratificação legislativa. Todavia, em âmbito interno, surge a divergência doutrinária, quanto ao momento em que o tratado vincula e obriga a sua observância.

Como bem observa Alberto Xavier<sup>115</sup>, “a troca dos instrumentos de ratificação fixa o momento da entrada em vigor do tratado na ordem jurídica internacional, pois é precisamente nesse momento que se consuma o *consensus*”.

Para Alberto Xavier<sup>116</sup> “a promulgação, por decreto do Presidente da República, é o ato jurídico de natureza meramente interna, pelo qual o governo torna pública a existência de um tratado por ele celebrado e constata o preenchimento das formalidades exigidas para a sua conclusão, a promulgação está sujeita a publicação no Diário Oficial, produzindo efeitos *ex tunc* com relação às datas previstas no tratado para a vigência deste”.

Como aponta o Supremo Tribunal Federal<sup>117</sup>, o *iter procedimental* de incorporação dos tratados internacionais conclui-se com a

---

<sup>115</sup> Alberto Xavier, op. cit., p. 102.

<sup>116</sup> *Ibid.*, p. 133.

<sup>117</sup> Nesse sentido a ADI-MC 1480 [...] É na Constituição da República - e não na controvérsia doutrinária que antagoniza monistas e dualistas - que se deve buscar a solução normativa para a questão da incorporação dos atos internacionais ao sistema de direito positivo interno brasileiro. O exame da vigente Constituição Federal permite constatar que a execução dos tratados internacionais e a sua incorporação à ordem jurídica interna decorrem, no sistema adotado pelo Brasil, de um ato subjetivamente complexo, resultante da conjugação de duas vontades homogêneas: a do Congresso Nacional, que resolve, definitivamente, mediante decreto legislativo, sobre tratados, acordos ou atos internacionais (CF, art. 49, I) e a do Presidente da República, que, além de poder celebrar esses atos de direito internacional (CF, art. 84, VIII), também dispõe - enquanto Chefe de Estado que é - da competência para promulgá-los mediante decreto. O *iter procedimental* de incorporação dos tratados internacionais - superadas as fases prévias da celebração da convenção internacional, de sua aprovação congressional e da ratificação pelo Chefe de Estado - conclui-se com a expedição, pelo Presidente da República, de decreto, de cuja edição derivam três efeitos básicos que lhe são inerentes: (a) a promulgação do tratado internacional; (b) a

expedição do decreto, da qual decorreriam a promulgação e publicação, como fase integratória da eficácia da lei, que atestam a sua adoção pelo Poder Legislativo, certificam a existência de seu texto e afirma, definitivamente, o valor imperativo e executório na ordem interna.

Confirmando o entendimento, o Supremo Tribunal Federal estabelece a necessidade de promulgação e publicação do tratado para sua aplicabilidade interna<sup>118</sup>.

---

publicação oficial de seu texto; e (c) a executoriedade do ato internacional, que passa, então, e somente então, a vincular e a obrigar no plano do direito positivo interno. [...]

<sup>118</sup> Nesse sentido também a Carta Rogatória nº 8.279, da República Argentina, de 04 de maio de 1998. A recepção de acordos celebrados pelo Brasil no âmbito do MERCOSUL está sujeita à mesma disciplina constitucional que rege o processo de incorporação, à ordem positiva interna brasileira, dos tratados ou convenções internacionais em geral. É, pois, na Constituição da República, e não em instrumentos normativos de caráter internacional, que reside a definição do iter procedimental pertinente à transposição, para o plano do direito positivo interno do Brasil, dos tratados, convenções ou acordos - inclusive daqueles celebrados no contexto regional do MERCOSUL - concluídos pelo Estado brasileiro. Precedente: ADI 1.480-DF, Rel. Min. CELSO DE MELLO.

Embora desejável a adoção de mecanismos constitucionais diferenciados, cuja instituição privilegie o processo de recepção dos atos, acordos, protocolos ou tratados celebrados pelo Brasil no âmbito do MERCOSUL, esse é um tema que depende, essencialmente, quanto à sua solução, de reforma do texto da Constituição brasileira, reclamando, em consequência, modificações de jure constituendo. Enquanto não sobrevier essa necessária reforma constitucional, a questão da vigência doméstica dos acordos celebrados sob a égide do MERCOSUL continuará sujeita ao mesmo tratamento normativo que a Constituição brasileira dispensa aos tratados internacionais em geral. PROCEDIMENTO CONSTITUCIONAL DE INCORPORAÇÃO DE CONVENÇÕES INTERNACIONAIS EM GERAL E DE TRATADOS DE INTEGRAÇÃO (MERCOSUL).

A recepção dos tratados internacionais em geral e dos acordos celebrados pelo Brasil no âmbito do MERCOSUL depende, para efeito de sua ulterior execução no plano interno, de uma sucessão causal e ordenada de atos revestidos de caráter político-jurídico, assim definidos: (a) aprovação, pelo Congresso Nacional, mediante decreto legislativo, de tais convenções; (b) ratificação desses atos internacionais, pelo Chefe de Estado, mediante depósito do respectivo instrumento; (c) promulgação de tais acordos ou tratados, pelo Presidente da República, mediante decreto, em ordem a viabilizar a produção dos seguintes efeitos básicos, essenciais à sua vigência doméstica: (1) publicação oficial do texto do tratado e (2) executoriedade do ato de direito internacional público, que passa, então - e somente então - a vincular e a obrigar no plano do direito positivo interno. Precedentes. O SISTEMA CONSTITUCIONAL BRASILEIRO NÃO CONSAGRA O PRINCÍPIO DO EFEITO DIRETO E NEM O POSTULADO DA APLICABILIDADE IMEDIATA DOS TRATADOS OU CONVENÇÕES INTERNACIONAIS.

A Constituição brasileira não consagrou, em tema de convenções internacionais ou de tratados de integração, nem o princípio do efeito direto, nem o postulado da aplicabilidade imediata. Isso significa, de *jure constituto*, que, enquanto não se concluir o ciclo de sua transposição, para o direito interno, os tratados internacionais e os acordos de integração, além de não poderem ser invocados, desde logo, pelos particulares, no que se refere aos direitos e obrigações neles fundados (princípio do efeito direto), também não poderão ser aplicados, imediatamente, no âmbito doméstico do Estado brasileiro (postulado da aplicabilidade imediata).

O princípio do efeito direto (aptidão de a norma internacional repercutir, desde logo, em matéria de direitos e obrigações, na esfera jurídica dos particulares) e o postulado da aplicabilidade imediata (que diz respeito à vigência automática da norma internacional na ordem jurídica interna) traduzem diretrizes que não se acham consagradas e nem positivadas no texto da Constituição da República, motivo pelo qual tais princípios não podem ser invocados para legitimar a incidência, no plano do ordenamento doméstico brasileiro, de qualquer convenção internacional, ainda que se cuide de tratado de integração, enquanto não se concluírem os diversos ciclos que compõem o seu processo de incorporação ao sistema de direito interno do Brasil. Magistério da doutrina.

Sob a égide do modelo constitucional brasileiro, mesmo cuidando-se de tratados de integração, ainda subsistem os clássicos mecanismos institucionais de recepção das convenções internacionais em geral,

Outros autores não admitem essa tese e preferem confiar ao procedimento do Decreto Legislativo o momento a partir do qual o direito interno confere validade ao tratado, tornando-o norma válida, sujeita à aplicabilidade após a ratificação<sup>119</sup>. Assim, a obrigatoriedade internacional e interna se daria no mesmo momento.

Para Heleno Tôrres<sup>120</sup>, o tratado internacional é recepcionado na ordem interna não mediante o ato final, qual seja, decreto do Presidente da República, mas sim pelo decreto legislativo oriundo do Congresso Nacional, sendo que o início da vigência do tratado não decorre de ato administrativo, mas sim, exclusivamente, a partir do ato de ratificação, como previsto no corpo do tratado.

Por fim, cumpre salientar que não é o tratado tecnicamente que adquire validade na ordem interna, mas sim os atos de sua recepção/incorporação.

#### **2.4. Os tratados internacionais em matéria tributária**

As normas internacionais tributárias impõe uma mudança de método à análise do direito tributário, com a combinação de regras e princípios do Direito Internacional e as repercussões destes no âmbito do sistema tributário<sup>121</sup>.

---

não bastando, para afastá-los, a existência da norma inscrita no art. 4º, parágrafo único da Constituição da República, que possui conteúdo meramente programático e cujo sentido não torna dispensável a atuação dos instrumentos constitucionais de transposição, para a ordem jurídica doméstica, dos acordos, protocolos e convenções celebrados pelo Brasil no âmbito do MERCOSUL.

<sup>119</sup> Nesse sentido, Waldir Luiz Braga *apud* Heleno Tôrres, op. cit., p. 568.

<sup>120</sup> Heleno Tôrres, op. cit., p. 569.

<sup>121</sup> *Ibid.*, p. 552-553.

Considerando as fontes internacionais do Direito Tributário, os tratados internacionais ocupam posição de destaque. As mais diversas convenções internacionais, mesmo que indireta ou reflexamente, abarcam disposições tributárias.

Os tratados, cujo tema cuida especificamente da questão tributária, tem por objetivo eliminar ou mesmo atenuar a dupla tributação e a evasão fiscal, ou ainda procura disciplinar a colaboração administrativa entre Estados em matéria de impostos<sup>122</sup>.

Via de regra, os tratados tributários, também chamados de tratados bilaterais fiscais, são bilaterais e não podem ser confundidos as convenções-tipos – traçam um modelo que as partes devem seguir –, figurando-se, apenas, como um recomendação.

O movimento de internacionalização das economias, dado, em maior intensidade, após a 2ª guerra mundial, fez aflorar diversas convenções que visavam atenuar a incidência de mais de um sistema jurídico afeto à tributação.

Em 1980, após diversos estudos realizados pela Organização das Nações Unidas – ONU, por meio do “Grupo *ad hoc*” de Peritos em Convenções Fiscais”, foi elaborada a Convenção Modelo (*The UN Model*) em matéria de impostos sobre rendimento e o capital, que surge como resposta à crítica ao modelo de Convenção da OCDE, com política eminente adequada aos países industrializados e desenvolvidos<sup>123</sup>.

Assim, ganha força o princípio da fonte em relação ao princípio da residência, com reflexo direto no alargamento da noção de estabelecimento,

---

<sup>122</sup> Alberto Xavier, op. cit., p. 92.

<sup>123</sup> *Ibid.*, p. 95.

no aspecto mais amplo do princípio da força atrativa, na maior flexibilização das alíquotas aplicáveis ao Estado fonte e no aumento dos poderes tributários deste último em matéria tributária relativa a lucros de empresas de navegação, serviços independentes e ganhos de capital<sup>124</sup>.

A questão dos tratados internacionais na ordem interna traz inúmeras discussões na doutrina. A determinação do valor formal hierárquico das normas internacionais na ordem interna é um dos pontos relevantes a ser abordado – a relação entre o direito interno e Direito Internacional e a dicotomia identificada pelo monismo e dualismo das ordens jurídicas.

Para a corrente<sup>125</sup> que defende que os tratados são dotados de superioridade hierárquica, por só poderem ser modificados, revogados ou denunciados com base nas regras inerentes ao Direito dos Tratados, as leis internas supervenientes não podem atingir o tratado celebrado<sup>126</sup>.

A esses chamamos de monistas, que trazem como característica preponderante a exigência da unidade sistêmica<sup>127</sup>.

A teoria monista pretende uma unicidade meramente dogmática, partindo da ideia de que qualquer sistema poderá ser jurídico se submetido a uma única norma fundamental.

Assim, os dois sistemas jurídicos, interno e internacional, são partes de um único sistema jurídico<sup>128</sup>.

Nesse sentido:

---

<sup>124</sup> Alberto Xavier, op. cit., p. 95.

<sup>125</sup> Nesse sentido Valério de Oliveira Mazzuoli, op. cit., p. 413 e seguintes. Defende a corrente monista internacionalista.

<sup>126</sup> Alberto Xavier, op. cit., p. 103.

<sup>127</sup> Heleno Tóres, op. cit., p. 554.

<sup>128</sup> Antonio Márcio da Cunha Guimarães, **Tratados internacionais**, p. 89.

Arrima-se esta teoria monista no fato de que as relações entre os Estados, ou entre estes e outros sujeitos das gentes somente se sustentam juridicamente por pertencerem a um sistema uno, que tem por base a identidade dos membros da sociedade internacional e na identidade das regras e princípios de direito que serve de substrato a essa mesma sociedade. Há, pois, uma harmonia entre o sistema interno de cada país, e mesmo do Direito de cada organização internacional e de cada bloco regional com um Direito que se crê maior<sup>129</sup>.

Dentre os monistas, três são as correntes principais: predomínio do direito interno, predomínio do Direito Internacional ou monismo moderado (soluciona eventual conflito pelo critério de antinomia das normas jurídicas de Bobbio – o critério da cronológico).

Dentre os seguidores do monismo, Carlos Roberto Husek<sup>130</sup>:

Os compromissos exteriores passariam a ter aplicação automática nos territórios dos Estados e, portanto, hierarquicamente, deve prevalecer a ordem jurídica internacional, por sua força mobilizadora e por sua legitimidade jurídica maior, ao dar validade a atos praticados pelo próprio Estado, que não pode irresponsavelmente dizer, escrever, assinar algo e agir de forma diversa.

Já aos defensores da vigência dos tratados internamente quando transformados em lei interna, o tratado passaria a vigorar com a mesma força da lei transformadora. Assim, o conteúdo do norma é transformado (adaptado) ou não passa a ter eficácia nacional<sup>131</sup>.

A esses chamamos de dualistas<sup>132</sup>, que pressupõe o pluralismo de ordens jurídicas, identificam o Direito Internacional e o direito interno com

---

<sup>129</sup> Carlos Roberto Husek, *op. cit.*, pp. 56-57.

<sup>130</sup> *Ibid.*, p. 57.

<sup>131</sup> *Ibid.*, p. 55.

<sup>132</sup> Afonso Arinos de Melo Franco observa que para os dualistas, o tratado internacional não cria, propriamente, o Direito interno, mas este só surge “quando o Estado legisla em consequência, adotando o tratado, o que constitui um ato específico e decisivo de sua vontade, diferente daquele que o levou a celebrar o tratado, no campo internacional”, *apud* Roque Antonio Carrazza, *op. cit.*, pp. 204-205.

duas ordens típicas, dotadas de fontes de produção e critérios de validade próprios<sup>133</sup>.

Carlos Roberto Husek<sup>134</sup> assevera que “o dualismo admite uma visão radical entre a ordem interna e internacional, pondo-as em patamares equivalentes, incomunicáveis”.

Nas palavras de Antonio Márcio da Cunha Guimarães<sup>135</sup> “a teoria dualista consiste no pressuposto de existência de dois ordenamentos jurídicos totalmente distintos, que tem origens em fontes diversas e âmbito de aplicação e validade igualmente diferenciados”.

Assim, os dois sistemas jurídicos jamais se encontrariam e nunca haveria conflito entre eles.

Avançando à discussão, as fontes e os critérios do direito interno e do direito internacional tem fundamento de validade que não são coincidentes, restringindo a uma relação de aplicabilidade e não de validade<sup>136</sup>.

Nesse íterim, cumpre ponderar a estabilidade jurídica das normas de conteúdo tributário, inclusive quando versarem sobre isenção, veiculadas em tratado internacional devidamente incorporado ao ordenamento jurídico brasileiro.

A princípio, parece um contrassenso a presente discussão, vez que o princípio do *pacta sunt servanda*, previsto nos artigos 26 e 27 da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados de 1969<sup>137</sup>, estabelece que

---

<sup>133</sup> Heleno Tôrres, op. cit., p. 554.

<sup>134</sup> Carlos Roberto Husek, op. cit., p. 55.

<sup>135</sup> Antonio Márcio da Cunha Guimarães, op. cit., p. 87.

<sup>136</sup> Heleno Tôrres, op. cit., p. 555.

<sup>137</sup> Artigo 26 - *Pacta sunt servanda*: *Todo tratado em vigor obriga as partes e deve ser cumprido por elas de boa-fé.*

Artigo 27- *Direito Interno e Observância de Tratados*: *Uma parte não pode invocar as disposições de seu direito interno para justificar o inadimplemento de um tratado. Esta regra não prejudica o artigo 46.*

nenhum Estado pode invocar as disposições de seu direito interno para justificar o inadimplemento de um tratado.

Assim, as normas internas não podem dispor sobre disposição de Direito Internacional e vice-versa. Por essa razão, fala-se em relações de aplicabilidade e não de validade. A norma interna poderá dispor da entrada sistêmica de uma norma internacional ou mesmo tratar de sua inaplicabilidade, mas não tratar de sua validade ou colocar esta que questão<sup>138</sup>.

De forma esclarecedora, José Souto Maior Borges<sup>139</sup> esclarece que:

O fundamento de validade do tratado é a regra *pacta sunt servanda* (ordem interestatal); o seu fundamento de aplicabilidade é a ratificação plurilateral. Se assim não fora, o Estado que tivesse ratificado um tratado, na omissão de todos os outros Estados – subscritores estaria, ainda assim, obrigado à aplica-lo. Seria desconsiderar a regra de reciprocidade, que aí tem um sentido negativo, melhor dito: liberatório.

Não pode-se afirmar, todavia, que a autonomia normativas entre as normas internas e internacionais significa uma completa disjunção. Nesse sentido, é possível a integração dos mesmos.

Independente da adoção da teoria monista ou dualista, incumbe à Constituição Federal de 1988, de caráter liberal, social e democrático, sepultar, definitivamente, qualquer entendimento que possibilite ao Estado, baseado na sua soberania interna, desrespeitar, ou mesmo alterar internamente as disposição de cunho internacional.

---

<sup>138</sup> Heleno Tóres, op. cit., p. 556.

<sup>139</sup> José Souto Maior Borges, op. cit., p. 321.

#### 2.4.1. Recepção das convenções internacionais em matéria tributária – o artigo 98 do Código Tributário Nacional

As normas de Direito Internacional Tributário, pelo revelo e importância, tem regramento específico na legislação infraconstitucional, que trata de definir a relação entre normas internacionais tributárias e as normas internas.

Nos referimos ao artigo 98 do Código Tributário Nacional, cuja redação transcrevemos:

*Art. 98. Os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha.*

O Código Tributário Nacional, lei nacional e norma geral em direito tributário, nos termos do artigo 24, inciso I da Constituição Federal, recepciona no sistema tributário brasileiro, normativamente, as disposições contidas nos tratados.

Nos dizeres de Heleno Tôrres<sup>140</sup>, são demarcadas as duas funções do artigo 98 do Código Tributário Nacional:

Recepção sistêmica das normas convencionais, e quanto à execução destas, um comando comportamental – modalizado deonticamente como “proibido” – destinado ao legislador ordinário, de veto a qualquer pretensão de alteração *in fieri*, por via unilateral, do que fora pactuado, nos termos do princípio do *pacta sunt servanda intra pars* – o que confirma o princípio da prevalência de aplicabilidade das normas internacionais sobre o direito interno, como decorrência de aplicação do artigo 4º da Constituição Federal. Mas se ele (art. 98) não existisse, pelas características do sistema brasileiro, supradescritas, em nada se alteraria o mecanismo de recepção.

---

<sup>140</sup> Heleno Tôrres, op. cit., p. 579.

Temos assim, que os tratados tem supremacia hierárquica sobre a lei interna e se encontra em uma relação de especialidade sobre esta<sup>141</sup>.

Luciano Amaro<sup>142</sup> destaca que:

O fundamento da prevalência da norma do tratado sobre a lei interna estadual ou municipal não é o primado dos tratados sobre a lei interna, mas a eficácia natural dos tratados, enquanto único modelo legislativo idôneo para firmar normas de conduta (e, portanto, também para revogá-las) entre o Estado brasileiro e outros Estados soberanos. Os tratados internacionais são atos de competência da União, única pessoa política a quem a Constituição confere poder para firmá-los. Os Estados-membros e os Municípios não possuem soberania, de tal sorte que, no plano das relações com outros Estados soberanos, quem legisla (ratificando os tratados) é o Congresso Nacional, editando normas que integram o direito tributário brasileiro e não, restritamente, o direito sobre tributos federais.

Todavia, cumpre salientar que não há que se falar em revogação da lei pelo tratado, mas sim de limitação da eficácia da lei que se torna relativamente inaplicável a determinadas pessoas e situações, limitação esta que trata do instituto da derrogação, decorrente da relação de especialidade entre tratados e leis internas<sup>143</sup>.

A ideia trazida pelos legisladores quanto à possibilidade de a lei interna ser “revogada” por um tratado internacional, é exatamente a mesma insculpida no artigo 24, § 4º da Constituição Federal<sup>144</sup>. Não há que se falar em revogação, mas sim em suspensão da eficácia, uma vez que, caso o tratado internacional venha a ser denunciado e não opere mais efeitos em âmbito interno, a lei tributária, com ele incompatível, volta a vigor.

---

<sup>141</sup> Discordando desse entendimento o eminente jurista Roque Antonio Carrazza que sustenta, em sua obra, que a legislação que sobrevier pode revogar ou modificar o tratado internacional tributário.

<sup>142</sup> Luciano Amaro, **Direito tributário brasileiro**, pp. 212-213.

<sup>143</sup> Alberto Xavier, op. cit., p. 124.

<sup>144</sup> Artigo 24, § 4º - *A superveniência de lei federal sobre normas gerais suspende a eficácia da lei estadual, no que lhe for contrário.*

Heleno Tôres<sup>145</sup> conclui que a norma interna cede em sua aplicação, mas não em sua existência e validade.

No que tange o âmbito de aplicação do artigo 98, Sacha Calmon Navarro Côelho<sup>146</sup> diz que a regra interpretativa contida no dispositivo constitui uma norma geral em matéria tributária, veiculada mediante lei complementar, que se aplica nas esferas federal, estadual, distrital e municipal. Assim, o artigo 98 obriga à União, ao Distrito Federal, aos Estados e aos Municípios.

Destarte, o artigo 98 do Código Tributário Nacional tem por objetivo assegurar o cumprimento das disposições pactuadas. Por outro lado, não se pode dizer que a atividade legislativa em sentido amplo estaria impedida de ser exercida, mas sim a edição de normas que fossem exclusivamente contra, total ou parcialmente, às disposições do tratado.

Essa restrição evita possíveis desobediências ao conteúdo da norma internacional aderida por parte da lei interna.

Nesse sentido, ambas as normas são igualmente válidas e aplicáveis, com prevalência aplicativa da norma internacional, na composição semântica da norma individual e concreta, até que pela denúncia possa ser retirada a sua vigência<sup>147</sup>.

Como já exposto anteriormente, esse raciocínio tem como fundamento o princípio do *pacta sunt servanda*, que deve ser aceito como o pressuposto essencial à prevalência de aplicabilidade dos tratados internacionais, evitando-se o inadmissível desrespeito unilateral.

---

<sup>145</sup> Heleno Tôres, op. cit., p. 580.

<sup>146</sup> Sacha Calmon Navarro Côelho, **Curso de direito tributário brasileiro**, pp.96-97.

<sup>147</sup> Heleno Tôres, op. cit., p. 582.

Pondera-se, ainda, que não há que se falar em inconstitucionalidade/não recepção do dispositivo do artigo 98 em face da Constituição Federal. Isso porque, o artigo 146, inciso III do diploma constitucional<sup>148</sup> estabelece o *status* de lei complementar ao Código Tributário Nacional e vincula o legislador ordinário aos seus regramentos.

Assim, caso a lei posterior pretenda violar o artigo 98 e tornar ineficaz o tratado internacional tributário, ser-lhe-á inconstitucional por adentrar ao campo de competência que a Constituição atribui, expressamente, a legislação complementar – norma geral<sup>149</sup>.

---

<sup>148</sup> Art. 146. Cabe à lei complementar:

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

<sup>149</sup> Nesse sentido, Valério de Oliveira Mazzuoli, op. cit., p. 419.

## CAPÍTULO 3. AS ISENÇÕES E OS TRATADOS INTERNACIONAIS

### 3.1. A competência tributária e o conceito de isenção

O conhecimento básico acerca da competência tributária em nossa ordem constitucional constitui antecedente indispensável para a conceituação e compreensão do fenômeno jurídico da isenção. Assim, de todo útil tecer algumas considerações sobre matéria de tal relevância.

Como acima consignado, no Brasil foi adotada a forma de Estado Federal, o que importa na coexistência de um Poder Central, titular de diversas atribuições de interesse geral e com personalidade de Direito Público Internacional, e de Entes com autonomia político-constitucional e atribuições relacionadas aos interesses ditos regionais ou parciais, os chamados Estados-membros.

Como bem destaca José Afonso da Silva<sup>150</sup>:

Repartição de poderes autônomos constitui o cerne do conceito de Estado federal. Nisso é que ele se distingue da forma de Estado unitário (França, Chile, Uruguai, Paraguai e outros), que não possui senão um centro de poder que se estende por todo o território e sobre toda a população e controla todas as coletividades regionais e locais. É certo que o Estado Unitário pode ser descentralizado e, geralmente, o é, mas essa descentralização, por ampla que seja, não é do tipo federativo, como nas federações, mas de tipo autárquico, gerando uma forma de autarquia territorial, no máximo, e não autonomia político-constitucional e nele as coletividades internas ficam na dependência do poder unitário, nacional e central.

---

<sup>150</sup> José Afonso da Silva, op. cit., p. 99.

Não se pode esquecer que o Estado federal brasileiro possui uma particularidade digna de nota, consistente no status concedido aos Municípios e ao Distrito Federal. O artigo 1º da Constituição consigna que:

*A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito (...)*

Muito se discute na doutrina se nossa Constituição criou ou não uma federação de Estados e de Municípios, ou apenas destacou a importância dos entes municipais, e do Distrito Federal, como entidades da federação, mas não entidades federativas<sup>151</sup>.

Independentemente do posicionamento quanto ao debate acima mencionado, a Constituição não deixa dúvidas quanto a autonomia político-constitucional dos Municípios e do Distrito Federal, estabelecendo em seu artigo 18, *caput*, que a “*organização político-administrativa da República Federativa do Brasil compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, todos autônomos, nos termos desta Constituição*”.

Assim, e de modo idêntico ao que se verifica em relação à União e aos Estados-membros, também os municípios e o Distrito Federal possuem competências próprias, a serem exercidas em seu âmbito de atuação.

E dentre as diversas competências dos Entes Públicos, uma das que ocupa posição de maior destaque é a competência tributária.

Como leciona Roque Antonio Carrazza<sup>152</sup>, por competência tributária entende-se “a possibilidade de criar, *in abstracto*, tributos, descrevendo,

---

<sup>151</sup> José Afonso da Silva, op. cit., p. 101.

<sup>152</sup> Roque Antonio Carrazza, op. cit., pp. 437-438.

legislativamente, suas hipóteses de incidência, seus sujeitos ativos, seus passivos, suas bases de cálculos e suas alíquotas. Como corolário disto, exercitar a competência tributária é dar nascimento, no plano abstrato, a tributos”.

Já José Souto Maior Borges<sup>153</sup> ensina que a “competência tributária consiste pois numa autorização e limitação constitucional para o exercício do poder tributário”, destacando em seguida que poder tributário e competência tributária não são sinônimos. Assim:

Embora sendo uma emanção do poder tributário, com ele não se confunde. Os conceitos de poder tributário e competência tributária não coincidem. No Brasil, p. ex., a União detém a competência para legislar sobre normas gerais de direito tributário, aplicáveis não só a ela, União, mas também aos demais entes públicos (CF, art. 146, III) sem que correlativamente tenha o poder de tributar pessoas, bens, atos, fatos ou estados de fato submetidos à competência tributária privativa dos Estados-membros, Distrito Federal e Municípios<sup>154</sup>.

Também devem ser mencionadas as lições de Luciano Amaro, no sentido de que a competência tributária corresponde a aptidão para criar tributos, concedida pela Constituição à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios.

E, em passagem de exemplar clareza, acrescenta o professor<sup>155</sup> que:

Todos têm, dentro de certos limites, o poder de criar determinados tributos e definir seu alcance, obedecidos os critérios de partilha de competência estabelecidos pela Constituição. A competência engloba, portanto, um amplo poder político no que respeita a decisões sobre a própria criação do tributo e sobre a amplitude da incidência, não obstante o legislador esteja submetido a vários balizamentos.

---

<sup>153</sup> José Souto Maior Borges, **op. cit.**, p. 30.

<sup>154</sup> *Ibid.*, mesma página.

<sup>155</sup> Luciano Amaro, *op. cit.*, pp. 115-116.

Sopesando os ensinamentos supra apontados, é lícito definir a competência tributária como a aptidão, concedida pela Constituição Federal às pessoas jurídicas de direito público interno e a ser exercida dentro dos limites pela mesma estabelecidos e dela decorrentes, de instituir tributos por meio de lei, que descreva suas hipóteses de incidência, os sujeitos ativos e passivos, as bases de cálculo e as alíquotas.

Interessante observar que a liberdade de atuação dos Legislativos das Esferas Federal, Estadual, Municipal e Distrital na edição das leis de instituição dos tributos está longe de ser absoluta. A Constituição Federal estabeleceu os elementos básicos das diversas espécies de tributos, apontando as possíveis hipóteses de incidência, bases de cálculo, sujeitos ativos e passivos e alíquotas. E tal arcabouço jurídico deverá ser observado pelos diversos Legislativos.

Por sua clareza, não podemos deixar de transcrever o magistério de Roque Antonio Carrazza<sup>156</sup> na matéria:

A Constituição, ao discriminar as competências tributárias, estabeleceu – ainda que, por vezes, de modo implícito e com certa margem de liberdade para o legislador – a norma-padrão de incidência (o arquétipo, a regra-matriz) de cada exação. Noutros termos, ela apontou a hipótese de incidência possível, o sujeito ativo possível, o sujeito passivo possível, a base de cálculo possível e a alíquota possível, das várias espécies e subespécies de tributos. Em síntese, o legislador, ao exercitar a competência tributária, deverá ser fiel à norma-padrão de incidência do tributo, pré-traçada na Constituição. O legislador (federal, estadual, municipal ou distrital), enquanto cria o tributo, não pode fugir deste arquétipo constitucional.

Não se deve esquecer que na doutrina brasileira também se encontra entendimento jurídico no sentido de que a criação do tributo não se inicia com a edição da lei instituidora. O processo de criação teria como marco

---

<sup>156</sup> Roque Antonio Carrazza, op. cit., pp. 448-449.

inicial as disposições constitucionais referentes a outorga de competência tributária, que, mesmo parcialmente, trazem a estrutura básica do tributo.

Assim, pondera José Souto Maior Borges<sup>157</sup>:

Consequência a ser extraída dessas ponderações, é que, mesmo antes de sua instituição por lei, o tributo previsto na Constituição, já existe. Como categoria normativa do direito constitucional positivo, conceito jurídico-positivo, já está parcialmente estruturado.

Demonstra essa criação, melhor dito: instituição originária do tributo, a consideração de que a Constituição Federal disciplina aspectos do regime jurídico tributário que poderiam ser relegados à legislação infraconstitucional, não fora a opção do legislador Constituinte pela pormenorização e rigidez. Assim é que a Constituição Federal, entre outros aspectos, disciplina a hipótese de incidência genérica das taxas (art. 145, II), suas bases de cálculo (art. 145, §2º), a hipótese de incidência dos impostos federais (art. 153) estaduais (155) e municipais (art. 156), o fato gerador e base de cálculo dos impostos residuais (art. 154, I), a proibição de isenção pela União de tributos estaduais, distritais e municipais (art. 151, III), o regime jurídico dos empréstimos compulsórios (art. 148), a denegação de crédito nas isenções do ICMS (art. 155, §2º, “a”) e a sua anulação (art. 155, § 2º, “b”), as alíquotas do ICMS (art. 155, § 2º, V a VIII) etc.; considere-se, ainda, o regime constitucional das normas gerais de direito tributários, extremamente pormenorizado (CF, art. 146, III).

---

<sup>157</sup> Para a definição de conceitos jurídicos-positivos, em contraposição aos conceitos lógicos-jurídicos, consultar: Juan Manuel Terán, *Filosofía del derecho*, 5ª ed., 1971, pp. 81 a 83. Celso Antônio Bandeira de Mello, **Natureza e regime jurídico das autarquias**, pp. 77 a 81.

À vista, portanto, dessa pormenorização na disciplina normativa do tributo não é possível negar que o complexo processo de sua criação se inicia, numa consideração dinâmica, com a outorga constitucional de competência tributária, sendo assim de rechaçar-se a opinião de que a Constituição Federal não cria tributos porque apenas discrimina as competências tributárias.

A aceita-la, ter-se-á que abandonar o modelo dogmático-normativista de análise do sistema tributário. Como se a competência impositiva não fosse explicável pelos modais deônticos autorização (arts. 153 a 156) e proibição (arts. 150 e 151), como quaisquer outras normas. E não o fosse pelo simples fato de sua proeminência hierárquica<sup>158</sup>.

Tendo estabelecido a autonomia dos diversos Entes Políticos, o Constituinte ocupou-se de prover cada um deles com os recursos financeiros necessários ao exercício de suas atribuições<sup>159</sup>.

Para atingir tal desiderato, entre outras medidas, partilhou a competência tributária, ou seja, a aptidão para criar tributos, de modo que, além de uma aptidão comum a todos os Entes para criar determinadas espécies tributárias e da chamada competência residual, essa última atribuída somente à União, concedeu à União, aos Estados-membros, aos Municípios e ao Distrito Federal, a competência privativa para criar, com exclusão dos demais, certos e determinados tributos.

Novamente cumpre sopesar a lição de Roque Antonio Carrazza<sup>160</sup>:

---

<sup>158</sup> José Souto Maior Borges, op. cit., pp. 172-173.

<sup>159</sup> Luciano Amaro, op. cit., p. 115.

<sup>160</sup> Roque Antonio Carrazza, op. cit., p. 453.

[..] efetivamente, a outorga de competência tributária importa, a *contrario sensu*, interdição, que resguarda a eficácia de sua singularidade. Ao mesmo tempo em que afirma a competência de uma pessoa política, nega a das demais. É cláusula vedatória implícita, de endereço *erga omnes*, salvo, é claro, o próprio destinatário da prerrogativa. Em consequência, a norma constitucional que trata de competência tributária confere à pessoa política contemplada a virtualidade de criar certo e determinado tributo. Ao fazê-lo, recusa, concomitantemente, esta possibilidade às demais pessoas políticas nela não indicadas.

Assim, e para exemplificar, cumpre observar que os artigos 155 e 156 da Constituição estabelecem, respectivamente, os impostos que se inserem na competência tributária dos Estados-membros, e do Distrito Federal, e os impostos que integram a competência tributária dos Municípios.

Com o exposto até o momento estão delineadas, ainda que em contornos superficiais, algumas das ideias básicas sobre a competência tributária na ordem constitucional brasileira. E tais ideias são indispensáveis ao tratar de isenções tributárias, uma vez que a aptidão para criar tributos “alberga também a faculdade de isentar, consequência lógica daquela”<sup>161</sup>.

Segundo Paulo de Barros Carvalho<sup>162</sup>:

O mecanismo das isenções é um forte instrumento de extrafiscalidade. Dosando equilibradamente a carga tributária, a autoridade legislativa enfrenta as situações mais agudas, onde vicissitudes da natureza ou problemas econômicos e sociais fizeram quase que desaparecer a capacidade contributiva de certo segmento geográfico ou social. A par disso, fomenta as grandes iniciativas de interesse público e incrementa a produção, o comércio e o consumo, manejando de modo adequado o recurso jurídico das isenções.

José Souto Maior Borges<sup>163</sup>, ao tratar dos limites ao poder de isentar, deixa claro que no “no poder de tributar se contém o poder de eximir, como verso e reverso de uma medalha”.

---

<sup>161</sup> Roque Antonio Carrazza, op. cit., p. 752.

<sup>162</sup> Paulo de Barros Carvalho, op. cit., 596.

<sup>163</sup> José Souto Maior Borges, op. cit., p. 30.

Destaca também que<sup>164</sup>:

[...] conseqüentemente, estão sujeitas as isenções, pelo ordenamento constitucional tributário, a condicionamentos idênticos aos que são estabelecidos para a instituição de tributos. Torna-se manifesta, assim, a interligação entre o regime jurídico do tributo e das isenções. O poder de isentar é o próprio poder de tributar visto ao inverso.

Mas, nesse momento cumpre questionar: o que se entende por isenção no Direito Brasileiro? Como bem destaca Roque Antonio Carraza<sup>165</sup>, o conceito de isenção não é estreme de dúvidas, sendo certo que várias teorias objetivam explicar esse fenômeno jurídico.

A posição da doutrina mais tradicional é no sentido de que a isenção corresponde a uma dispensa, criada por lei, do pagamento do tributo<sup>166</sup>.

Importante observar que, entre outros autores, José Souto Maior Borges se opõem ao entendimento de que a isenção é simples dispensa de pagamento. Observa que a isenção impede o surgimento da própria obrigação tributária, ou seja, leva a não incidência jurídica da regra que instituiu o tributo.

Entretanto, a isenção não se confunde com a não incidência pura e simples, equivalente a não subsunção da situação fática a determinada norma instituidora do tributo, pois decorre de uma disposição expressa da lei nesse sentido, sendo assim qualificada, gerando, dentre de certos limites, direito para o contribuinte.

Desse modo:

[...] não é de definir-se genericamente a não-incidência como um direito do contribuinte. Os fatos intributáveis, porque situados fora do campo de competência do poder tributante, são estranhos ao mundo jurídico tributário, parte do mundo jurídico total; naquele não penetram e não

<sup>164</sup> José Souto Maior Borges, op. cit., p. 31.

<sup>165</sup> Roque Antonio Carraza, op. cit., p. 754.

<sup>166</sup> José Souto Maior Borges, op. cit., p. 31.

originam direitos. Se, ao contrário, a não incidência é qualificada, legal ou constitucionalmente, aí sim, cabe falar em direito à não incidência. Somente a qualificação jurídica, através da Constituição (imunidade), de leis ordinárias ou complementares (isenções), resolve-se num direito do contribuinte e não em uma circunstância puramente negativa como acontece com a não-incidência, considerada como equivalente ao campo remanescente ou residual do campo da tributação<sup>167</sup>.

Assim, a isenção seria uma hipótese de não incidência tributária legalmente qualificada.

Hugo de Brito Machado<sup>168</sup>, tratando do assunto em questão, dá ênfase a necessidade da existência de lei em sentido formal para que se possa falar em isenção:

A isenção é sempre decorrente de lei. Está na área da denominada reserva legal, sendo a lei, em sentido estrito, o único instrumento hábil para sua instituição (CTN, art. 97, VI). Ainda quando prevista em contrato, diz o CTN, a isenção é sempre decorrente de lei que especifique as condições e requisitos exigidos para sua concessão, os tributos a que se aplica e, sendo o caso, o prazo de sua duração (art. 176). Pode haver, e na prática se tem visto, contrato no qual um Estado se obriga a conceder isenção. Pode-se dizer até que ele é estranho ao Direito Tributário. Cria, isto, sim, o dever para o Estado contratante de outorgar a isenção, pelo meio hábil, isto é, por lei.

Não é possível tratar do assunto em questão sem mencionar, mesmo que de modo breve, o entendimento de Paulo de Barros Carvalho, para quem a isenção constitui uma regra que limita o âmbito de abrangência de um ou mais critérios da norma jurídica tributária, sem reduzi-los totalmente, impedindo que o próprio tributo, em determinada situação jurídica abarcada pela norma jurídica isentiva, nasça.

Assim<sup>169</sup>:

---

<sup>167</sup> José Souto Maior Borges, op. cit., pp. 184-185.

<sup>168</sup> Hugo de Brito Machado, **Curso de direito tributário**, p. 244.

<sup>169</sup> Paulo de Barros Carvalho, op. cit., p. 303.

É óbvio que não pode haver supressão total do critério, porquanto equivaleria a destruir a regra-matriz, inutilizando-a como norma válida do sistema. O que o preceito de isenção faz é subtrair parcela do campo de abrangência do critério antecedente ou consequente. Vejamos um modelo: estão isentos do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza os rendimentos do trabalho assalariado dos serviços diplomáticos de governos estrangeiros. É fácil notar que a norma jurídica de isenção do IR (pessoa física) vai de encontro à regra-matriz de incidência daquele imposto, alcançando-lhe o critério pessoal do consequente, no ponto exato do sujeito passivo. Mas não o exclui totalmente, subtraindo, apenas, no domínio dos possíveis sujeitos passivos, o subdomínio dos servidores diplomáticos de governos estrangeiros, e mesmo assim quanto aos rendimentos do trabalho assalariado. Houve uma diminuição do universo dos sujeitos passivos, que ficou desfalcado de uma pequena subclasse.

Importante observar, como fez German Alejandro San Martín Fernández<sup>170</sup>, que os conceitos de isenção de José Souto Maior Borges e Paulo de Barros Carvalho guardam semelhanças. Afinal, ambos estabelecem que a regra isentiva impede o nascimento da obrigação tributária, afastando-se assim da tese segunda a qual a isenção constituiu dispensa do pagamento do tributo.

A relevância dos pontos de contato é destacada também por Roque Antonio Carrazza<sup>171</sup>, que consigna:

[...] como quer que seja, os dois conceitos (o de Souto Maior e o de Barros Carvalho) não se excluem; antes, se completam. Apenas captam o fenômeno da isenção tributária por ângulos diversos. Conjugados, permitem uma melhor visualização deste interessante e ainda pouco explorado assunto.

Não se podem encerrar as presentes considerações sem destacar que o artigo 175 do Código Tributário Nacional qualifica a isenção, ao lado da anistia, como causa de exclusão do crédito tributário.

Como leciona Hugo de Brito Machado<sup>172</sup>, excluir o tributo significa evitar que ele se constitua. Assim, a isenção exclui o próprio fato

---

<sup>170</sup> German Alejandro San Martín Fernandez, **Introdução ao direito tributário**, p. 229.

<sup>171</sup> Roque Antonio Carrazza, op. cit., p. 764.

<sup>172</sup> Hugo de Brito Machado, op. cit., pp. 241-242.

gerador, retirando da lei que institui o tributo uma parcela da hipótese de incidência tributária. Nesse caso, o tributo não chega a existir em concreto no mundo jurídico. Finalmente, observa que “os que sustentam que a isenção é a dispensa de um tributo devido talvez se refiram ao tributo no plano de abstração, antes da incidência da lei de tributação. Isenção, portanto, não é propriamente *dispensa de tributo devido*”.

Finalmente, necessário lembrar que o Código Tributário Nacional traz nos artigos 176 a 179 disciplina acerca da isenção, que será abordada no tópico seguinte.

### **3.2. As espécies de isenções no direito tributário**

Antes de abordarmos o assunto acima apontado, é de todo pertinente lembrar o ensinamento José Souto Maior Borges<sup>173</sup>, para quem as isenções, dada sua complexidade estrutural e a variedade de formas por meio das quais se manifestam, podem ser reunidas em “classes numerosas e diversificadas”.

Para Celso Antônio Bandeira de Mello<sup>174</sup>, as classificações no Direito devem ter como fundamento aspectos que tenham relevância jurídica, ou seja, que levem em conta a existência de tratamento e/ou regime jurídico diferenciado. Desse modo, não tem lugar classificações meramente acadêmicas que, no sistema jurídico-constitucional, não possuam qualquer efeito prático.

---

<sup>173</sup> José Souto Maior Borges, op. cit., p. 238.

<sup>174</sup> Celso Antônio Bandeira de Mello, op. cit., p. 81.

Posição semelhante é defendida por Hugo de Brito Machado<sup>175</sup>, para quem as classificações no universo do Direito devem ser elaboradas tendo em conta aspectos jurídicos de relevância.

Partindo de tal ideia e observando as disposições do Código Tributário Nacional, o ilustre professor classifica as isenções com fundamento em sua forma de concessão (absolutas ou relativas), em sua natureza (onerosas ou condicionais e simples), em seu prazo de duração (por prazo indeterminado e por prazo certo), em seu território de incidência (amplas e restritas), tendo em vista os tributos que abarcam (gerais e especiais) e os elementos com que se relacionam (objetivas, subjetivas e objetivo subjetivas)<sup>176</sup>.

Como leciona Roque Antônio Carrazza<sup>177</sup>, as isenções podem ser transitórias e permanentes, uma e outra concedidas de forma condicional ou incondicional.

São transitórias, também nomeadas com prazo certo, as isenções que tem seu termo final de existência previsto na lei que as institui. Já as isenções permanentes, também chamadas com prazo indeterminado, não possuem termo final estabelecido<sup>178</sup>.

### *3.2.1. Diferença entre isenção heterônoma e isenção convencional*

Como já exposto, as isenções constituem no sistema tributário nacional a outra face da competência tributária. Assim, é em grande medida

---

<sup>175</sup> Hugo de Brito Machado, op. cit., pp. 247-248.

<sup>176</sup> *Ibid.*, mesma página.

<sup>177</sup> Roque Antonio Carrazza, op. cit., p. 781.

<sup>178</sup> *Ibid.*, mesma página.

intuitivo que o ente público, titular da competência para instituir e cobrar o tributo, também é competente para criação da lei isentiva.

Cumpra consignar, que a terminologia adotada às isenções concedidas em tratados internacionais ganham variações de acordo com a definição jurídica dada ao instituto. Passamos a analisá-las.

#### *a) da isenção heterônoma*

Sacha Calmon Navarro Côelho<sup>179</sup>, tomando em conta a fonte legislativa de que se originam, as isenções podem ser divididas em autônomas e heterônomas. As isenções autônomas são as estabelecidas pelo Legislativo da pessoa jurídica de Direito Público que recebeu da Constituição Federal a competência para instituir o tributo objeto da isenção. Já as isenções heterônomas são as criadas por legislativo de pessoa jurídica de Direito Público que não possui competência constitucional para instituir o tributo correspondente.

É intrigante a questão acerca da possibilidade no Direito Pátrio de um ente público, em especial a União, estabelecer por meio de leis isenções quanto a tributos que se incluem na competência tributária de outros entes (Estados, Municípios e Distrito Federal).

Até o advento da Constituição Federal de 24 de janeiro de 1967, não existia uma regulamentação constitucional clara quanto à possibilidade da União estabelecer isenções de tributos locais. E a ausência de uma disposição categórica gerou significativa controvérsia.

---

<sup>179</sup> Sacha Calmon Navarro Coêlho, op. cit., p. 325.

Observa José Souto Maior<sup>180</sup>, era possível vislumbrar a existência de ao menos duas correntes principais acerca da matéria.

De um lado perfilavam-se os doutrinadores que reconheciam à União Federal, ainda que em caráter excepcional, a competência para instituir isenções dos tributos de competência constitucional dos Estados e dos Municípios. Essa era a posição de Bernardo Ribeiro de Moraes<sup>181</sup>. Fundava-se, a grosso modo, no entendimento de que tal competência era instrumento para a preservação dos interesses nacionais em matéria fiscal. Assim, a União concedia isenção às atividades particulares que, por terem conexão com os interesses da Nação, cumpria-lhe conservar.

Por outro lado, significativa parcela da doutrina inclinava-se pela impossibilidade absoluta da União conceder isenções em relação aos tributos dos outros entes públicos, uma vez que somente quem detém a competência constitucional de tributar pode, mediante lei, isentar. Era a posição de Pontes de Miranda<sup>182</sup> e Ruy Barbosa Nogueira<sup>183</sup>

A Constituição de 1967, ao tratar do Sistema Tributário Nacional, estabeleceu categoricamente em seu artigo 20, §2º, que:

*Art. 20, § 2º - A União, mediante lei complementar, atendendo, a relevante interesse social ou econômico nacional, poderá conceder isenções de impostos federais, estaduais e municipais.*

Assim, o dispositivo constitucional colocou fim à discussão, firmando a possibilidade de criação de isenções heterônomas, ou seja, isenções

---

<sup>180</sup> José Souto Maior Borges, op. cit., p. 244.

<sup>181</sup> Bernardo Ribeiro de Moraes *apud* José Souto Maior Borges, op. cit., p. 245.

<sup>182</sup> Pontes de Miranda *apud* José Souto Maior Borges, op. cit., p. 244.

<sup>183</sup> Ruy Barbosa Nogueira *apud* José Souto Maior Borges, op. cit., p. 245.

estabelecidas por ente que não possuía a competência para instituir o tributo, em relação aos impostos.

Interessante observar, que o artigo constitucional não fazia referência às outras espécies tributárias, justificando a interpretação contrário senso de que as mesmas estariam excluídas dessa nova competência atribuída à União.

Também é relevante ter em mente que a competência somente poderia ser exercida para atender interesse social e/ou econômico de caráter nacional, e deveria ser exercida por meio de lei complementar, sujeita a quórum qualificado. Desse modo, era vedado à União utilizar da competência para atender interesses locais, ainda que relevantes.

A sistemática jurídico-constitucional das isenções heterônomas sofreu nova alteração significativa com o advento da Carta Magna de 1988.

Com efeito, na seção intitulada “Das Limitações ao Poder de Tributar” da Constituição de 1988, encontra-se o artigo 151, inciso III, de seguinte redação:

*Art. 151. É vedado à União:  
III - instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios.*

Nesse contexto, a permissão consignada na Constituição de 1967 foi substituída por uma vedação/proibição abrangente, que alcança todas as espécies tributárias, e não somente os impostos. Contudo, é importante observar que a Lei Maior permitiu expressamente a instituição de isenções heterônomas em duas situações.

Destacada por Hugo de Brito Machado<sup>184</sup>, uma das hipóteses mencionadas está prevista no artigo 155, § 2º, inciso XII, alínea “e”, da Constituição, e versa sobre a concessão pela União, por meio de lei complementar, de isenção do ICMS incidente nas operações com serviços e outros produtos destinados ao exterior. Assim:

*Art. 155, § 2.º, inciso XII - cabe à lei complementar:  
e) excluir da incidência do imposto, nas exportações para o exterior, serviços e outros produtos além dos mencionados no inciso X, "a".*

A disposição em questão revestia-se de pertinência, já que o artigo 155, § 2º, inciso X, alínea “a”, indicado expressamente, criava imunidade em relação ao ICMS nas exportações de produtos industrializados, sem abranger os semielaborados, assim definidos em lei complementar<sup>185</sup>.

Contudo, como observou Ricardo Alexandre<sup>186</sup>, a Emenda Constitucional nº 42, de 19 de dezembro de 2.003, tornou imunes quanto ao ICMS todas as operações que destinem mercadorias para o exterior e os serviços prestados aos destinatários no exterior. E diante da ampla imunidade criada, o artigo 155, § 2º, inciso XII, alínea “e”, ainda que não revogado expressamente, deixou de possuir utilidade em nosso ordenamento jurídico-constitucional.

Remanesce, portanto, a segunda hipótese em que a Carta Magna autorizou expressamente a instituição de isenção heterônoma.

---

<sup>184</sup> Hugo de Brito Machado, op. cit., p. 248.

<sup>185</sup> Ricardo Alexandre, **Direito tributário esquematizado**, p. 150.

<sup>186</sup> *Ibid.*, p. 151.

Em conformidade com o artigo 156, § 3º, inciso II da Constituição, a União pode, por meio de lei complementar, isentar de ISS as exportações de serviços para o exterior. Vejamos:

*Art. 156, § 3º. Em relação ao imposto previsto no inciso III do caput deste artigo, cabe à lei complementar:*

*II - excluir da sua incidência exportações de serviços para o exterior;*

Delineado o arcabouço mínimo das isenções heterônomas, necessário tratar da isenções chamadas convencionais.

#### *b) das isenções convencionais*

De início, e para a melhor abordagem do tema, é fundamental entender melhor o papel, ou papéis, exercido pela União Federal no Direito Pátrio.

José Afonso da Silva<sup>187</sup> sustenta no direito brasileiro a União é a entidade formada pela reunião dos Estados Membros, Distrito Federal e Municípios, constituindo uma pessoa jurídica de Direito Público Interno e, portanto, titular de direitos e sujeito de obrigações. Possui autonomia e competências próprias, não se confundindo com às unidades federadas.

Do mesmo modo, a União não se confunde com o Estado Federado, ou República Federativa do Brasil, que equivale ao complexo constituído da própria União, dos Estados Membros, do Distrito Federal e dos

---

<sup>187</sup> José Afonso da Silva, op. cit., p. 493.

Municípios. Aliás, é a República Federativa do Brasil, e não a União, que possui personalidade jurídica de Direito Público Internacional.

Contudo, é importante ter em mente que a República Federativa do Brasil se faz representar pela União em suas relações internacionais, como se percebe com a leitura do artigo 21, incisos I a IV da Constituição. Vejamos:

*Art. 21. Compete à União:*

*I - manter relações com Estados estrangeiros e participar de organizações internacionais;*

*II - declarar a guerra e celebrar a paz;*

*III - assegurar a defesa nacional;*

*IV - permitir, nos casos previstos em lei complementar, que forças estrangeiras transitem pelo território nacional ou nele permaneçam temporariamente;*

Entre as atribuições/competências da União, enquanto representante da federação brasileira, inclui-se a celebração de tratados, de convenções e de atos internacionais. Em tais atos, a União se fará representar pelo Presidente da República, como estabelece expressamente o artigo 84, inciso VIII da Constituição.

É indispensável ter em mente que os tratados firmados pela República Federativa do Brasil, por intermédio da União, poderão versar sobre matéria tributária e, inclusive, sobre o estabelecimento de isenções tributárias relativas a situações, atos, negócios, operações e/ou pessoas, como melhor será tratado nos tópicos a seguir.

Para José Souto Maior Borges<sup>188</sup>, os convênios bilaterais ou multilaterais podem conter limitações as faculdades dos Estados signatários ou aderentes. E tais limitações “se estendem ao poder de eximir de tributos, quer

---

<sup>188</sup> José Souto Maior Borges, op. cit., p. 292.

com a finalidade de obrigar os Estados a reconhecer certas isenções, quer, ao contrário, para não estabelece-las”<sup>189</sup>.

Essas isenções, decorrentes de tratados internacionais em que o Brasil figura como signatário ou aderente, são chamadas convencionais por parcela da doutrina pátria<sup>190</sup>.

Fundamental nesse momento a existência de entendimento no sentido de que as isenções decorrentes de tratados internacionais firmados por intermédio da União, quando versarem sobre tributos de competência constitucional dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, integrariam a categoria de isenções heterônomas, e, portanto, vedadas pela Constituição Federal<sup>191</sup>.

Para outra parcela da doutrina<sup>192</sup>, e como será o melhor analisado nos tópicos a seguir, as isenções convencionais não se confundem com as isenções heterônomas, razão pela qual não teria incidência a regra prevista no artigo 151, inciso III do Código Tributário Nacional.

Assim, deve-se distinguir as expressões “isenção heterônoma” e “isenção convencional”, no sentido de que:

Uma coisa é vedar à União a utilização de lei para isentar imposto estadual e municipal. Outra coisa é recepcionar isenção derivada de tratado internacional (e não de lei complementar ou federal). A isenção heterônoma decorre de lei. A isenção convencional, de tratado internacional. Quanto a esta última, o direito brasileiro o que prescreve é a sua obediência pela Nação (União, Estados, Distrito Federal e Municípios)<sup>193</sup>.

---

<sup>189</sup> José Souto Maior Borges, op. cit., p. 241.

<sup>190</sup> Sacha Calmon Navarro Coêlho, op. cit., p. 634.

<sup>191</sup> Roque Antônio Carrazza, op. cit., pp. 774-775.

<sup>192</sup> José Souto Maior Borges, op. cit., pp. 286-287.

<sup>193</sup> Sacha Calmon Navarro Coêlho, **Direito tributário internacional aplicado**, p. 99.

Nesses termos, a isenção heterônoma decorre de lei e a isenção convencional decorre de tratado internacional.

### **3.3. As isenções de tributos estaduais nos tratados internacionais**

Como tivemos oportunidade de consignar, os tratados e convenções internacionais podem versar sobre matéria tributária e, inclusive, isenções.

A questão que se coloca no presente tópico refere-se à possibilidade de a União, representando a República Federativa do Brasil, celebrar ou aderir no âmbito internacional a tratado ou a convenção que estabeleça isenção quanto a tributos de competência constitucional dos Estados Membros. Ou, colocando o problema sob outro lume, determinar se a vedação estabelecida no artigo 151, inciso III da Constituição Federal, que impede a União Federal de *“instituir isenções de tributos da competência dos Estados”*, alcançaria as isenções estabelecidas nos tratados e convenções internacionais.

Cumprir destacar, como exposto no item 2.3., que no Brasil as isenções decorrentes dos tratados internacionais somente terão validade no âmbito interno após a sua ratificação.

Nesse linha de raciocínio, observamos na doutrina pátria a existência de duas correntes principais.

A primeira, no sentido de que as isenções previstas nos tratados ou convenções internacionais celebrados pela União, caso abarquem tributos de competência dos Estados, constituiriam modalidade de isenção heterônoma e,

portanto, estariam vedadas expressamente pela Constituição Federal (artigo 151, inciso III, da Constituição Federal).

É essa a posição de Roque Antonio Carrazza<sup>194</sup>, para quem a União, ainda quando atue como representante da República Federativa do Brasil, não poderia estabelecer, por meio de tratados internacionais, isenções quanto aos tributos de competência de outros entes públicos.

Argumenta o referido autor que o artigo 151, inciso III da Constituição Federal não cria qualquer ressalva ou exceção em relação as isenções previstas em tratados internacionais e a União, mesmo no âmbito internacional e na celebração de tratados, ainda está subordinada as determinações da Constituição Federal.

Finalmente, destaca que a Carta Magna não contempla a supremacia das convenções e tratados internacionais sobre as leis estaduais, distritais ou municipais, de modo que não pode obrigar os entes públicos a abrirem mão, ainda que parcialmente, de suas competências em matéria tributária.

Para a segunda corrente doutrinária, às isenções de tributos estaduais ou municipais, decorrentes de tratados e convenções internacionais celebrados pela União Federal, não se aplica a vedação estabelecida pelo artigo 151, inciso III da Carta Magna.

Defende esse posicionamento Heleno Tôrres<sup>195</sup>, destacando que a União, quando atua como representante da República Federativa do Brasil, ou seja, de pessoa de direito público externo, não pode ser confundida

---

<sup>194</sup> Roque Antônio Carrazza, op. cit., pp. 774-775.

<sup>195</sup> Heleno Tôrres, op. cit., pp. 584.

com a “União”, pessoa jurídica de direito público interno e parte da federação, nos termos do artigo 18 da Constituição Federal.

Em verdade, o documento constitucional estabeleceu a competência da União para vincular a República Brasileira, nela incluídos os Estados-membros, o Distrito Federal e os Municípios. E não seria mesmo razoável supor que a União Federal, pessoa jurídica de Direito Público Interno, fosse a única a sofrer com eventuais restrições ou se beneficiar de disposições em acordos internacionais firmados pela República do Brasil.

Por outro lado, refutando o argumento de que um acordo celebrado pela União, em âmbito internacional, não pode instituir isenções de tributos do Estados-membros, José Souto Maior Borges<sup>196</sup> pondera que a circunstância de um agente ou órgão da União Federal, a saber, o Presidente ou um dos Ministros de Estado, subscrever um tratado não autoriza a conclusão de que os Estados-membros estão livres dos vínculos jurídicos estabelecidos pela avença. Afinal, é a República Federativa do Brasil que estabelece ou adere ao tratado ou convênio, sendo certo que o Presidente da República atua não como chefe do governo, mas exercendo sua função de Chefe de Estado.

Também Alberto Xavier<sup>197</sup> conclui que o Presidente da República, ao celebrar acordos e convenções internacionais e se relacionar com os governos estrangeiros, atividades previstas no artigo 84, incisos VII e VIII, da Constituição Federal, atua como Chefe de Estado, ou seja, como órgão de uma pessoa jurídica de Direito Público Internacional, o Estado Federal Brasileiro.

Ao tratar do assunto em tela, é sempre necessário ter em mente a clara distinção entre a ordem jurídica global, própria da República Federativa

---

<sup>196</sup> José Souto Maior Borges, op. cit., p. 293.

<sup>197</sup> Alberto Xavier, op. cit., p. 136-137.

do Brasil, e as ordens jurídicas parciais, quer central (União), quer periféricas (Estados), que estão submetidas a distribuição de competências e de atribuições estabelecida pela Constituição Federal. As ordens parciais não se encontram em relação de hierarquia entre si, já que a Lei Maior lhes conferiu autonomia e isonomia. Contudo, o mesmo raciocínio não tem validade em relação a ordem jurídica global, que representa os interesses da Nação, é soberana e ocupa posição de prevalência sobre as ordens parciais<sup>198</sup>.

Desse modo, os interesses da Nação brasileira, corporificados na celebração do tratado ou convenção que estabeleceu a isenção, devem prevalecer sobre os interesses das ordens parciais, que não são soberanas, mas meramente autônomas. Portanto, inaplicável a vedação do já mencionado artigo 151, inciso III da Constituição.

Por outro lado, José Souto Maior Borges<sup>199</sup> igualmente defende o entendimento de que a União desempenha dois papéis distintos no Estado Federal Brasileiro, atuando nos âmbitos externo e interno. E conclui que é no âmbito interno, na esfera das ordens jurídicas parciais, que tem lugar a proibição estabelecida no artigo 151, inciso III.

Com sua peculiar lucidez, recorda a distinção entre leis nacionais, que tem aplicação inclusive quanto as ordens jurídicas parciais, e as leis federais em sentido estrito, que se destinam somente a própria União ou os súditos abarcados pela legislação que ela edita, para destacar que ambas as espécies estão sujeitas às limitações constitucionais ao poder de tributar e ao artigo 151, inciso III da Constituição Federal. E observa que a situação é diversa quanto aos tratados e convenções internacionais, uma vez que a competência

---

<sup>198</sup> Heleno Tóres, op. cit., p. 585.

<sup>199</sup> José Souto Maior Borges, op. cit., pp. 286-287.

internacional da União é regida por pressupostos inteiramente distintos dos que regulam suas relações com os demais Entes de Direito Público Interno.

Finalmente, não se pode deixar de considerar o entendimento segundo o qual as isenções de tributos estaduais e municipais decorrentes de tratados internacionais, celebrados pela União Federal e devidamente ratificados, não devem ser classificadas como heterônomas, mas como autônomas. Os tratados ou convenções em causa são firmados pela República Federativa do Brasil, representada pela União, e destinam-se a gerar efeitos em toda a federação, não havendo que se falar em ingerência de uma ordem jurídica parcial em outra<sup>200</sup>.

Sopesados os argumentos apresentados por ambas as correntes doutrinárias, e com o devido respeito as opiniões em contrário, adotamos o entendimento pela inaplicabilidade do artigo 151, inciso III da Constituição Federal em relação as isenções de tributos estaduais e municipais previstas em tratados ou convenções internacionais, devidamente ratificados.

De um lado, temos como claro que a adesão aos tratados é realizada pelo Estado Federal Brasileiro, que é composto das ordens jurídicas parciais (União, Estados, Distrito Federal e Municípios). Assim, vinculada a todos os Entes Públicos de Direito Interno, que possuem autonomia, mas não são titulares da soberania, atributo próprio da República Federativa do Brasil.

Por outro lado, a limitação criada no artigo 151, inciso III, deve ser interpretada em conformidade com seu propósito e utilidade, que é impedir a ingerência de um ente de Direito Público Interno (a União) na competência

---

<sup>200</sup> José Souto Maior Borges, op. cit., p. 293.

tributária garantida aos outros. Emerge, pois, como uma vedação interna, que não pode ser oposta a atuação da República Brasileira em âmbito internacional.

Finalmente, entendemos que os interesses da Nação brasileira, manifestados na celebração ou adesão ao tratado ou convenção, deve prevalecer em detrimento dos interesses dos entes federados.

Contudo, como teremos oportunidade de tratar no próximo capítulo, entendemos que mesmo a liberdade na criação de isenções por meio de tratados internacionais, não repudia pelo artigo 151, III da Carta Magna, pode conhecer limitações.

### **3.4. A jurisprudência pátria sobre o tema**

Com a fito de acrescer às discussões travadas neste Capítulo, traz-se à baila o assente entendimento jurisprudencial sobre o tema deste capítulo.

*A priori*, colhe-se do acórdão do Superior Tribunal de Justiça<sup>201</sup>, que aceita a possibilidade de tratados internacionais estabelecerem isenções de tributos estaduais:

TRIBUTÁRIO. ICMS. REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO NAS SAÍDAS INTERNAS DE PRODUTOS QUE COMPÕEM A CESTA BÁSICA DO RIO GRANDE DO SUL. RICMS, ARTIGO 23, II, LIVRO I. CONVÊNIO ICMS 128/94. IMPORTAÇÃO DE PRODUTO SIMILAR DE PAÍS SIGNATÁRIO DO GATT (ATUAL OMC). EXTENSÃO DO BENEFÍCIO FISCAL AO SIMILAR IMPORTADO NO MOMENTO DO DESEMBARAÇO ADUANEIRO.

1. É cediço no Eg. STJ que "Embora o ICMS seja tributo de competência dos Estados e do Distrito Federal, é lícito à União, por tratado ou convenção internacional, garantir que o produto estrangeiro tenha a mesma tributação do similar nacional. Como os tratados internacionais têm força de lei federal, nem os regulamentos do ICMS nem os convênios interestaduais têm poder para revogá-los. Colocadas essas premissas, verifica-se que a Súmula 575 do Supremo

---

<sup>201</sup> REsp 1169590/RS, 2ª turma.

Tribunal Federal, bem como as Súmulas 20 e 71 do Superior Tribunal de Justiça continuam com plena força." (AgRg no AG 438449/RJ, Relator Ministro Franciulli Netto, publicado no DJ de 07.04.2003).

2. Deveras, a Súmula n.º 71/STJ ("O bacalhau importado de país signatário do GATT é isento do ICM") confirma a possibilidade de, em sede de Tratado Internacional, operar-se o benefício fiscal concedido por qualquer Estado da federação, desde que ocorrente o fato isentivo em unidade federada na qual se encarte a hipótese prevista no diploma multinacional.

3. *In casu*, o artigo 23, do Livro I, do RICMS/RS, estabelece a redução da base de cálculo da exação nas saídas internas de mercadorias constantes da cesta básica de alimentos do Estado do Rio Grande do Sul. Por isso que se estende o mesmo benefício à entrada de produto similar importado de país signatário do GATT (atual OMC), desde que a internalização da mercadoria ocorra na aludida unidade federativa.

4. Raciocínio inverso atentaria contra a *ratio essendi* da desoneração dos produtos integrantes da cesta básica estadual, uma vez que: o contribuinte, no momento do desembarço aduaneiro, teria que pagar o ICMS sobre a base de cálculo integral, e, depois, quando comercializasse o produto, que goza de base de cálculo reduzida, não poderia compensar-se integralmente do ICMS pago na etapa anterior, somente podendo extorná-lo proporcionalmente àquela redução, o que implica em tratamento anti-isonômico entre os produtos, importados e nacionais, similares.

5. Embargos de divergência providos.

No mesmo sentido, o mesmo Tribunal<sup>202</sup> decidiu:

TRIBUTÁRIO. ICMS. ISENÇÃO. IMPORTAÇÃO DE LEITE DE PAÍS MEMBRO DE TRATADO FIRMADO COM O MERCOSUL. POSSIBILIDADE. LEI ESTADUAL ISENCIONAL.

1. Pacto de tratamento paritário de produto oriundo do país alienígena em confronto com o produto nacional, com "isenção de impostos, taxas e outros gravames internos" (art. 7º, do Decreto n.º 350/91, que deu validade ao Tratado do Mercosul).

2. Pretensão de isenção de ICMS concedida ao leite pelo Estado com competência tributária para fazê-la.

3. A exegese do tratado, considerado lei interna, à luz do art. 98, do CTN, ao estabelecer que a isenção deve ser obedecida quanto aos gravames internos, confirma a jurisprudência do E. STJ, no sentido de que "Embora o ICMS seja tributo de competência dos Estados e do Distrito Federal, é lícito à União, por tratado ou convenção internacional, garantir que o produto estrangeiro tenha a mesma tributação do similar nacional. Como os tratados internacionais têm força de lei federal, nem os regulamentos do ICMS nem os convênios interestaduais têm poder para revogá-los. Colocadas essas premissas, verifica-se que a Súmula 575 do Supremo Tribunal Federal, bem como as Súmulas 20 e 71 do Superior Tribunal de Justiça continuam com plena força." (AgRg no AG n.º 438.449/RJ, Rel. Min. Franciulli Netto, DJ de 07.04.2003)

4. O Tratado do Mercosul, consoante o disposto no art. 7º, do Decreto n.º 350/91, estabelece o mesmo tratamento tributário quanto aos produtos oriundos dos Estados-Membros em matéria tributária e não

<sup>202</sup> REsp 480563/RS, 1ª turma.

limita que referido tratamento igualitário ocorra somente quanto aos impostos federais, de competência da União.

5. Deveras, a Súmula n.º 71/STJ ("O bacalhau importado de país signatário do GATT é isento do ICM") confirma a possibilidade de, em sede de Tratado Internacional, operar-se o benefício fiscal concedido por qualquer Estado da federação, desde que ocorrente o fato isentivo em unidade federada na qual se encarte a hipótese prevista no diploma multinacional.

6. A Lei n.º 8.820/89 do Estado do Rio Grande do Sul, com a redação conferida pela Lei n.º 10.908/96, isenta do ICMS o leite fluido, pasteurizado ou não, esterilizado ou reidratado, por isso que se estende o mesmo benefício ao leite importado do Uruguai e comercializado nesta unidade da federação.

7. Decisão em consonância com a doutrina do tema encontrada em "Tributação no Mercosul", RT, págs. 67/69.

8. Recurso Especial provido.

Corroborando este posicionamento, os seguintes acórdãos do

Supremo Tribunal Federal<sup>203</sup>:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO – GASODUTO BRASIL- -BOLÍVIA – ISENÇÃO DE TRIBUTOS MUNICIPAIS (ISS) CONCEDIDA PELA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL MEDIANTE ACORDO BILATERAL CELEBRADO COM A REPÚBLICA DA BOLÍVIA – A QUESTÃO DA ISENÇÃO DE TRIBUTOS ESTADUAIS E/OU MUNICIPAIS OUTORGADA PELO ESTADO FEDERAL BRASILEIRO EM SEDE DE CONVENÇÃO OU TRATADO INTERNACIONAL - POSSIBILIDADE CONSTITUCIONAL – DISTINÇÃO NECESSÁRIA QUE SE IMPÕE, PARA ESSE EFEITO, ENTRE O ESTADO FEDERAL BRASILEIRO (EXPRESSÃO INSTITUCIONAL DA COMUNIDADE JURÍDICA TOTAL), QUE DETÉM “O MONOPÓLIO DA PERSONALIDADE INTERNACIONAL”, E A UNIÃO, PESSOA JURÍDICA DE DIREITO PÚBLICO INTERNO (QUE SE QUALIFICA, NESSA CONDIÇÃO, COMO SIMPLES COMUNIDADE PARCIAL DE CARÁTER CENTRAL) - NÃO INCIDÊNCIA, EM TAL HIPÓTESE, DA VEDAÇÃO ESTABELECIDA NO ART. 151, III, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL, CUJA APLICABILIDADE RESTRINGE-SE, TÃO SOMENTE, À UNIÃO, NA CONDIÇÃO DE PESSOA JURÍDICA DE DIREITO PÚBLICO INTERNO – RECURSO DE AGRAVO IMPROVIDO. - A cláusula de vedação inscrita no art. 151, inciso III, da Constituição - que proíbe a concessão de isenções tributárias heterônomas - é inoponível ao Estado Federal brasileiro (vale dizer, à República Federativa do Brasil), incidindo, unicamente, no plano das relações institucionais domésticas que se estabelecem entre as pessoas políticas de direito público interno. Doutrina. Precedentes. - Nada impede, portanto, que o Estado Federal brasileiro celebre tratados internacionais que veiculem cláusulas de exoneração tributária em matéria de tributos locais (como o ISS, p. ex.), pois a República Federativa do Brasil, ao exercer o seu *treaty-making power*, estará praticando ato legítimo que se inclui na esfera de suas prerrogativas como pessoa jurídica de direito internacional público, que detém - em face das unidades meramente federadas - o monopólio da soberania e da personalidade internacional. - Considerações em torno da natureza político-jurídica do Estado Federal. Complexidade

<sup>203</sup> RE 543943 - AgR/PR, 2ª turma e RE 229096/RS, pleno.

estrutural do modelo federativo. Coexistência, nele, de comunidades jurídicas parciais rigorosamente parificadas e coordenadas entre si, porém subordinadas, constitucionalmente, a uma ordem jurídica total. Doutrina.

EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO. RECEPÇÃO PELA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA DE 1988 DO ACORDO GERAL DE TARIFAS E COMÉRCIO. ISENÇÃO DE TRIBUTO ESTADUAL PREVISTA EM TRATADO INTERNACIONAL FIRMADO PELA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL. ARTIGO 151, INCISO III, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. ARTIGO 98 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. NÃO CARACTERIZAÇÃO DE ISENÇÃO HETERÔNOMA. RECURSO EXTRAORDINÁRIO CONHECIDO E PROVIDO. 1. A isenção de tributos estaduais prevista no Acordo Geral de Tarifas e Comércio para as mercadorias importadas dos países signatários quando o similar nacional tiver o mesmo benefício foi recepcionada pela Constituição da República de 1988. 2. O artigo 98 do Código Tributário Nacional "possui caráter nacional, com eficácia para a União, os Estados e os Municípios" (voto do eminente Ministro Ilmar Galvão). 3. No direito internacional apenas a República Federativa do Brasil tem competência para firmar tratados (art. 52, § 2º, da Constituição da República), dela não dispondo a União, os Estados-membros ou os Municípios. O Presidente da República não subscreve tratados como Chefe de Governo, mas como Chefe de Estado, o que descaracteriza a existência de uma isenção heterônoma, vedada pelo art. 151, inc. III, da Constituição. 4. Recurso extraordinário conhecido e provido.

Cumpra colacionar outro julgado do Superior Tribunal de Justiça<sup>204</sup>, que de forma diversa, tratou da matéria:

TRIBUTARIO. ISENÇÃO. ICMS. TRATADO INTERNACIONAL. 1. O SISTEMA TRIBUTARIO INSTITUIDO PELA CF/1988 VEDOU A UNIÃO FEDERAL DE CONCEDER ISENÇÃO A TRIBUTOS DE COMPETENCIA DOS ESTADOS, DO DISTRITO FEDERAL E MUNICIPIOS (ART. 151, III).  
 2. EM CONSEQUENCIA, NÃO PODE A UNIÃO FIRMAR TRATADOS INTERNACIONAIS ISENTANDO O ICMS DE DETERMINADOS FATOS GERADORES, SE INEXISTE LEI ESTADUAL EM TAL SENTIDO.  
 3. A AMPLITUDE DA COMPETENCIA OUTORGADA A UNIÃO PARA CELEBRAR TRATADOS SOFRE OS LIMITES IMPOSTOS PELA PROPRIA CARTA MAGNA.  
 4. O ART. 98, DO CTN, HA DE SER INTERPRETADO COM BASE NO PANORAMA JURIDICO IMPOSTO PELO NOVO SISTEMA TRIBUTARIO NACIONAL.  
 5. RECURSO ESPECIAL IMPROVIDO.

---

<sup>204</sup> REsp 90871/PE, 1ª turma.

No mesmo norte, acórdão do Tribunal de Justiça do Estado do Paraná<sup>205</sup> discorre sobre a possibilidade da União conceder isenções por meio de tratados internacionais. Pela clareza de conteúdo, transcreve-se o teor:

APELAÇÃO CÍVEL E REEXAME NECESSÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. OFENSA AO DIREITO LIQUIDO E CERTO COMPROVADA. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS NA EXECUÇÃO DAS OBRAS DO GASODUTO BRASIL-BOLÍVIA - NÃO INCIDÊNCIA DO ISS. TRATADO INTERNACIONAL - RATIFICAÇÃO - COMPETÊNCIA EXCLUSIVA DO CONGRESSO NACIONAL - DECRETO LEGISLATIVO N.º 128/1996. RECURSO CONHECIDO E NÃO PROVIDO. SENTENÇA MANTIDA EM SEDE DE REEXAME NECESSÁRIO.

[...] Quanto ao mérito, a discussão gira em torno do alcance da isenção de tributos concedida ao apelado pelo Governo Federal. Para tanto, pleiteia o apelado a reforma da decisão monocrática, sustentando: a) possibilidade de tributação municipal; b) vedação à União de conceder isenção de tributos municipais e estaduais, contida no art. 155, II, da Constituição Federal.

Não deve ser reformada a r. decisão debatida.

Em que pese a vedação contida no artigo 151, II, da Carta Constitucional de 1988, o legislador constituinte, ao tratar da competência privativa do Presidente da República, previu no artigo 84, VIII, que:

Art. 84. Compete privativamente ao Presidente da República:

(...) VIII - celebrar tratados, convenções e atos internacionais, sujeitos a referendo do Congresso Nacional;

A Constituição disciplina, no artigo 49, inciso I, da mesma forma, a competência exclusiva do Congresso Nacional, para "resolver definitivamente sobre tratados, acordos ou atos internacionais que acarretem encargos ou compromissos gravosos ao patrimônio nacional".

Alexandre de Moraes, lecionando sobre a o tema ensina que os tratados legislativos...

"...constituem, igualmente às demais espécies previstas no art. 59 da Constituição Federal, atos legislativos primários veiculadores da competência exclusiva do Congresso Nacional, cujo procedimento não é tratado pela Constituição Federal, cabendo ao próprio Congresso disciplina-lo.

De se ressaltar que os tratados serão, obrigatoriamente, instruídos, discutidos e votados em ambas as Casas legislativa, no sistema bicameral; se aprovados, serão promulgados pelo Presidente do Senado Federal, na qualidade de Presidente do Congresso Nacional, que determinará sua publicação."<sup>2</sup>

Desta forma, o Congresso Nacional, através do Decreto Legislativo n.º 128/1996, exercendo competência exclusiva, ratificou o Tratado firmado entre os dois países para a implantação do gasoduto Brasil-Bolívia.

O STF, ao dispor sobre a incorporação dos tratados no plano interno, firmou o seguinte entendimento:

"É na Constituição da República - e não na controvérsia doutrinária que antagoniza monistas e dualistas - que se deve buscar a solução normativa para a questão da incorporação dos atos internacionais ao

<sup>205</sup> APCVREEX 3201038/PR/0320103-8, 3ª Câmara Cível.

sistema de direito positivo brasileiro. O exame da vigente constituição federal permite constatar que a execução dos tratados internacionais e a sua incorporação à ordem jurídica interna decorrem, no sistema adotado pelo Brasil, de um ato subjetivamente complexo, resultante da conjugação de duas vontades homogêneas: a do Congresso Nacional, que resolve, definitivamente, mediante decreto legislativo, sobre tratados, acordos ou atos internacionais e a do Presidente da República, que além de poder celebrar esses atos de direito internacional, também dispõe - enquanto Chefe de Estado que é - da competência para promulgá-lo mediante decreto."<sup>3</sup>

O decreto, da Competência do Presidente da República, foi promulgado com a seguinte ementa:

"Promulga o Acordo para Isenção de Impostos Relativos à Implementação do Projeto do Gasoduto Brasil-Bolívia, celebrado entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República da Bolívia, em Brasília, em 5 de agosto de 1996."

Portanto, com a ratificação pelo Congresso Nacional do acordo internacional para a isenção de tributos em razão da execução do projeto "Gasoduto Brasil-Bolívia", transformou-se o referido acordo em norma tributária interna, competindo aos seus respectivos entes políticos editarem leis específicas de isenção enquanto vigorar o acordo.

A jurisprudência do Tribunal de Justiça do Paraná, pacífica quanto ao tema, tem assim se posicionado:

TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. ISS. IMPLANTAÇÃO GASODUTO BRASIL-BOLÍVIA. ISENÇÃO TRIBUTÁRIA POR ACORDO INTERNACIONAL RATIFICADO PELO CONGRESSO NACIONAL (DEC. Nº 2142/97 e 128/96). ACOLHIMENTO PELOS ENTES TRIBUTANTES. LANÇAMENTO NULO. ISENÇÃO - QUESTÃO PREJUDICIAL À ANÁLISE DA CDA. SENTENÇA MANTIDA EM REEXAME NECESSÁRIO. RECURSO VOLUNTÁRIO NÃO CONHECIDO.

1) No sistema do direito brasileiro cabe ao Presidente da República celebrar contratos, convenções e atos internacionais sujeitos ao referendo do Congresso Nacional (art. 84, VIII, c.c. art. 49, I, CF).

2) Diante da ratificação do acordo internacional para a isenção de tributos pela execução do projeto de gasoduto Brasil-Bolívia pelo Congresso Nacional, convolou-se em norma tributária interna, cabendo aos entes políticos editar leis específicas de isenção enquanto vigorar o acordo, dentro da sua própria competência.

3) Não há discricionariedade do poder público municipal em conceder ou não a isenção nos moldes preconizados no acordo tributário internacional firmado entre o governo federal e o governo da Bolívia, pelo que se impõe em reconhecer como nulo o lançamento efetuado em contrariedade ao definido no Decreto nº 2142/97, a rigor do artigo 98 do Código Tributário Nacional.<sup>4</sup>

Aliás, nestes autos, corroborando o nosso entendimento, já decidiu o Des. Antenor Demeterco Júnior, ao julgar o mérito do Agravo de instrumento n.º 261.822-2:

AGRAVO DE INSTRUMENTO - MANDADO DE SEGURANÇA PREVENTIVO - DIREITO TRIBUTÁRIO -EXECUÇÃO FISCAL DE MUNICÍPIO COBRANDO ISS - CABÍVEL O MANDADO DE SEGURANÇA POR SER MEIO APTO A DEFESA EM EXECUÇÃO FISCAL - TRATADO INTERNACIONAL QUE ISENTA EMPRESA DE PAGAMENTO DE TRIBUTOS ESTADUAIS E MUNICIPAIS - UNIÃO TEM DUPLA PERSONALIDADE (INTERNA E EXTERNA) - QUANDO O PRESIDENTE DA REPÚBLICA AGE COMO CHEFE DE ESTADO ESTE REPRESENTA OS INTERESSES NACIONAIS SUBORDINANDO OS INTERESSES LOCAIS E REGIONAIS - TRATADO INTERNACIONAL REALIZADO PELA UNIÃO NÃO SE

SUBMETE AO DISPOSTO NO ART 151, INC. III DA CONSTITUIÇÃO - POSSIBILIDADE DA UNIÃO REALIZAR TRATADOS INTERNACIONAIS E ISENTAR IMPOSTOS FEDERAIS, ESTADUAIS E MUNICIPAIS QUANDO HÁ INTERESSE NACIONAL - NEGADO PROVIMENTO AO RECURSO.5 (grifo nosso)

Portanto, escorreita a decisão do MM. Juiz a quo que determinou ao impetrado, ora apelante, que se abstenha de praticar quaisquer atos de cobrança do ISS.

Diante do exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso de apelação, bem como manter incólume a r. sentença em sede de reexame necessário. [...]

## **CAPÍTULO 4. OS LIMITES NAS CELEBRAÇÕES DOS TRATADOS INTERNACIONAIS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA CONCESSIVOS DE ISENÇÕES CONVENCIONAIS DE TRIBUTOS ESTADUAIS**

### **4.1. Limites constitucionais à celebração de um tratado internacional – breve introdução**

Em todo o decorrer dessa dissertação, as argumentações convergem para uma mudança do pressuposto metodológico de análise sistêmica, conjugando regras e princípios do Direito Internacional com as de Direito Interno.

Cumprindo ponderar, que diversamente do que ocorre com a sociedade nacional, a excessiva descentralização e a diversidade de leis, valores e poderes na sociedade internacional, pugna por uma mudança de olhar, com nova compreensão da dogmática do Direito Internacional no contexto plural e a sua conexão com as normas internas do Estado.

Todavia, as normas, sejam elas de origem internacional ou interna, compõem uma diversidade de fontes normativas, a reger fatos estatais, interestatais e supraestatais.

Quanto às fontes e critérios de validade do Direito Interno, destacam-se as previstas no seio da Constituição, que indicam os órgãos de produção do Direito, as competências materiais e o processo legítimo para a respectiva juridificação<sup>206</sup>.

---

<sup>206</sup> Heleno Tôrres, op. cit., pp. 554-555.

Nesse sentido, o sistema somente admite a norma que vier a ser produzida por órgão dotado de competência e que tenha obedecido o respectivo processo de criação, nos termos da Constituição e das demais normas internas.

Por outro lado, o Direito Internacional estabelece outros critérios vinculadores do Estado, tendo como fonte de produção das normas, distintamente, o princípio do *pacta sunt servanda* – que produz norma jurídica pela conjugação de vontades, com a atuação individual e procedimento específico. Os critérios informadores típicos das normas internacionais podem ser consuetudinários ou definidos em estatutos reconhecidos no cenário global, mas não são os mesmos do Direito Interno<sup>207</sup>.

Nessa linha de raciocínio, as normas de Direito Internacional não substituem as normas de Direito Interno, nem mesmo as normas de Direito Interno terão ingerência no campo internacional, a ponto de suprimir a sua aplicabilidade.

Não se está aqui a defender a invalidade ou predomínio de uma norma jurídica em detrimento de outra, mas sim de estabelecer os limites na temática trazida pelo tratado internacional frente ao ordenamento jurídico nacional.

Passemos, assim, à análise desses limites.

#### **4.2. Limites à celebração dos tratados internacionais concessivos das isenções convencionais**

---

<sup>207</sup> Heleno Tôrres, op. cit., pp. 555-556

A ordem jurídica-normativa, que intitulamos de Direito, pode ser vista como um sistema independente e harmonioso, viabilizadora da ordem e da pacificação social.

O sistema jurídico, composto de princípios e regras, tem em seu ápice a Constituição Federal, que norteia, principiológica e normativamente, a aplicação de todas as demais normas.

A organização hierárquica do sistema permite a sistematização do Direito no seu aspecto de interdependência, o que evita, por consequência, a análise isolada de qualquer espécie normativa.

Pensar em aplicação da norma de forma isolada, sem a sua inserção em um sistema ou ordenamento jurídico, desencadearia no funcionamento desarmônico e desarranjado das normas, sem parâmetro ou limite de ordem principiológica ou hierárquica.

Nesse sentido, a interpretação harmônica do sistema jurídico – como um todo – permite a eficácia e a abrangência da norma aplicada, em consonância com os princípios que norteiam esse sistema, não colidentes entre si, muito menos excludentes, mas sim aplicáveis de forma harmoniosa e coerente, em uma visão de conjunto.

A norma, seja de que ordem for, deve ser considerada dentro de seu habitat sistêmico, com parâmetros principiológicos estabelecidos, norteadores da ordem social.

Nessa esteira de raciocínio, o sistema jurídico é formado por uma intrínseca harmonia interna, estabelecida pela hierarquia das normas, que encontram seu fundamento de validade em outras normas, que por sua vez

fundam-se em princípios assentados em outros princípios fundamentais e estruturantes do Estado, e por, consequência, do próprio Direito.

Temos, assim, a complexidade do sistema jurídico, com reflexos e impactos diretos na aplicação das normas.

Analisando, assim, o ordenamento jurídico positivado, a Constituição Federal é o instrumento jurídico de maior hierarquia e importância, já que elaborado pelo Poder Constituinte Originário e representativo da vontade do povo – o legítimo titular do poder<sup>208</sup>.

O sistema jurídico organizado de forma hierárquica e harmônica, produz inúmeras vantagens à sociedade complexa. De toda sorte, o documento constitucional é o instrumento limitador do poder, em suas várias acepções, tão fundamental à noção de Estado de Direito.

Nesse sentido, assevera Paulo Gustavo Gonet Branco<sup>209</sup>:

[...] A Constituição tem por meta não apenas não apenas erigir a arquitetura normativa básica do Estado, ordenando-lhe o essencial das suas atribuições e escudando os indivíduos contra eventuais abusos, como, em numa medida de importância, tem por alvo criar bases para a convivência livre e digna de todas as pessoas, em um ambiente de respeito e consideração recíprocos. Isso reconfigura o Estado, somando-lhe às funções tradicionais as de agente intervencionista e de prestador de serviços.

Afirma ainda que<sup>210</sup>:

[...] A Constituição, como ordem jurídica fundamental da comunidade, abrange, hoje, na sua acepção substancial, as normas que organizam aspectos básicos da estrutura dos poderes públicos e do exercício do poder, normas que protegem as liberdades em face do poder público e normas que tracejam fórmulas de compromisso e de arranjos institucionais para a orientação das missões sociais do Estado, bem

---

<sup>208</sup> Nesse sentido, o artigo 1º, parágrafo único da Constituição Federal: *Todo o poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente, nos termos desta Constituição.*

<sup>209</sup> Gilmar Mendes e Paulo Gustavo Gonet Branco, op. cit., p. 56.

<sup>210</sup> *Ibid.*, p. 57.

como para a coordenação de interesses multifários, característicos da sociedade plural.

Assim, faz-se necessária a leitura harmoniosa de toda e qualquer norma, em face da Constituição, seja ela interna ou de origem internacional.

No sistema jurídico pátrio temos princípios da mais alta estirpe, norteadores, inclusive, de outros princípios constitucionais e do próprio poder constituinte derivado – revisor, reformador e decorrente. Tratam-se dos princípios insculpidos no Título I da Constituição Federal, intitulados de princípios fundamentais, com especial enfoque nos princípios da República – forma de governo – e da federação – forma de Estado.

Nesse sentido é que não se pode admitir a consideração de uma norma jurídica analisada isoladamente, em razão de sua estreita conexão com inúmeras outras normas e princípios. Em especial, na esfera constitucional, a análise deve ser feita em vias a atender o espírito e o norteamento contido nos valores constitucionais.

A solução dada aos conflitos e colisões de normas em sede constitucional – sejam entre normas constitucionais ou entre elas e a legislação – tem critérios distintos de solução propostos pelos estudiosos.

A antinomia jurídica própria dá-se quando duas ou mais normas regulam uma mesma situação de forma distinta. Para tanto, as duas normas devem pertencer ao mesmo ordenamento jurídico, com o mesmo âmbito de validade (temporal, espacial, pessoa e material). Nesse caso, a solução para o

conflito é trazido com base nos critérios clássicos de Norberto Bobbio – hierárquico, da especialidade e cronológico<sup>211</sup>.

Já a antinomia jurídica imprópria tem como requisito a validade de ambas as normas. Abstratamente, ambas são igualmente válidas e eficazes. Contudo, não se faz possível a aplicação conjunta das normas, pelo que se verifica, no caso concreto, qual delas deverá prevalecer. Essa é a razão de estarmos diante de uma colisão e não de um conflito.

Nesse sentido, as soluções propostas pela doutrina<sup>212</sup> não pretendem extirpar completamente a aplicação de uma norma em detrimento da outra, mas sim permitir a análise das peculiaridades do caso concreto, em uma verdadeira ponderação de interesses.

Assim, a ideia trazida é a de permitir ao intérprete a aplicação de ambas as normas, restringindo proporcionalmente o âmbito de incidência de cada uma delas, no intuito de evitar o sacrifício total de uma em benefício da outra. A essa técnica dá-se o nome de princípio da concordância prática ou harmonização<sup>213</sup>.

O intuito é estabelecer limites e parâmetros à aplicação da norma de origem internacional no âmbito interno, que deve sim ser feita em harmonia com a ordem jurídico-normativo nacional.

Outra conclusão não se extrai quando se verifica o conceito de soberania tributário descrito na doutrina:

[...] poder institucionalizado que coloca o Estado como sujeito da ordem mundial, proporcionando-lhe autonomia e independência na determinação dos fatos tributáveis e nos procedimentos de arrecadação e fiscalização dos tributos, nos termos das autolimitações

<sup>211</sup> Marcelo Novelino, **Direito constitucional para concursos**, p. 75.

<sup>212</sup> Podemos citar como os dois maiores expoentes Ronald Dworkin e Robert Alexy.

<sup>213</sup> Marcelo Novelino, op. cit., p. 79.

de fontes originariamente internas e constitucionais, bem como de fontes internacionais. Grifo nosso.

Nesse sentido, qualquer regra jurídica – interna ou externa – para não se eivar de inconstitucionalidade deverá respeitar o cenário que o constituinte moldou.

Destarte, quais seriam esses limites e parâmetros à aplicação de um tratado internacional tributário?

Os tratados internacionais concessivos de isenções convencionais de tributos estaduais (fruto de uma política externa) devem ser sopesados com valores constitucionalmente expressos e consagrados pelo ordenamento jurídico interno – no caso, a atuação do Estado condicionada aos ditames nucleares constitucionais e autonomia financeira dos entes viabilizadora da prestação dos serviços públicos.

Nesse ponto, uma análise mais detalhada se faz necessária.

#### *4.2.1. A atuação da República Federativa do Brasil no cenário internacional condicionada aos ditames nucleares constitucionais*

Mais que uma simples opção por uma forma de Estado – Estado Federal –, a Constituição Federal criou o que poderíamos chamar de um “instável edifício” ao disciplinar e dividir as diversas competências, atribuições e poderes, no sentido jurídico do termo, entre os vários entes de Direito Público interno.

Falamos em “instável edifício”, não tomando em conta a estabilidade das normas constitucionais – até porque a Constituição resguardou um núcleo insuscetível de alteração, as chamadas cláusulas pétreas –, mas sim na tentativa de colocar em evidência o primoroso equilíbrio estabelecido pelo

constituente, de modo a impedir que um poder ou ente tenha ingerência indevida sobre a atividade ou competência de outro.

O princípio federativo elevado à condição de cláusula pétrea pelo artigo 60, §4, inciso I, não pode ser modificável pelo Poder “Constituinte” derivado ou pelo legislador ordinária, só podendo ser modificado ou extirpado com o exercício revolucionário do Poder Constituinte Originário, que poderá, criando uma nova ordem constitucional, instituir outra forma de Estado.

Em âmbito interno, considerando que a reforma constitucional na repartição de receitas possa vir a afetar a situação financeira dos entes políticos, indaga-se acerca da possibilidade de a emenda constitucional que veicular essa matéria não estaria eivada de inconstitucionalidade por ferir, ainda que de forma indireta, a forma federativa de Estado.

A corte máxima do país, responsável pela guarda da Constituição, analisou o tema, cuja transcrição faz-se necessária:

É muito difícil indicar, a priori, os preceitos fundamentais da Constituição passíveis de lesão tão grave que justifique o processo e o julgamento da arguição de descumprimento. Não há dúvida de que alguns desses preceitos estão enunciados, de forma explícita, no texto constitucional. (...) não se poderá deixar de atribuir essa qualificação aos demais princípios protegidos pela cláusula pétrea do art. 60, § 4º, da Constituição (...) É fácil ver que a amplitude conferida às cláusulas pétreas e a ideia de unidade da Constituição (...) acabam por colocar parte significativa da Constituição sob a proteção dessas garantias. Tal tendência não exclui a possibilidade de um 'engessamento' da ordem constitucional, obstando à introdução de qualquer mudança de maior significado (...). Daí afirmar-se, correntemente, que tais cláusulas não de ser interpretadas de forma restritiva. Essa afirmação simplista, ao invés de solver o problema, pode agravá-lo, pois a tendência detectada atua no sentido não de uma interpretação restritiva das cláusulas pétreas, mas de uma interpretação restritiva dos próprios princípios por elas protegidos. Essa via, em lugar de permitir fortalecimento dos princípios constitucionais contemplados nas 'garantias de eternidade', como pretendido pelo constituinte, acarreta, efetivamente, seu enfraquecimento. Assim, parece recomendável que eventual interpretação restritiva se refira à própria garantia de eternidade sem afetar os princípios por ela protegidos (...) Essas assertivas têm a virtude de demonstrar que o efetivo conteúdo das 'garantias de eternidade' somente será obtido mediante esforço hermenêutico. Apenas essa atividade poderá revelar os princípios constitucionais que, ainda que não contemplados expressamente nas cláusulas pétreas, guardam estreita

vinculação com os princípios por elas protegidos e estão, por isso, cobertos pela garantia de imutabilidade que delas dimanam. (...) Ao se deparar com alegação de afronta ao princípio da divisão de Poderes de Constituição estadual em face dos chamados 'princípios sensíveis' (representação interventiva), assentou o notável Castro Nunes lição que, certamente, se aplica à interpretação das cláusulas pétreas: '(...). Os casos de intervenção prefigurados nessa enumeração se enunciam por declarações de princípios, comportando o que possa comportar cada um desses princípios como dados doutrinários, que são conhecidos na exposição do direito público. E por isso mesmo ficou reservado o seu exame, do ponto de vista do conteúdo e da extensão e da sua correlação com outras disposições constitucionais, ao controle judicial a cargo do Supremo Tribunal Federal. Quero dizer com estas palavras que a enumeração é limitativa como enumeração. (...). A enumeração é taxativa, é limitativa, é restritiva, e não pode ser ampliada a outros casos pelo Supremo Tribunal. Mas cada um desses princípios é dado doutrinário que tem de ser examinado no seu conteúdo e delimitado na sua extensão. Daí decorre que a interpretação é restritiva apenas no sentido de limitada aos princípios enumerados; não o exame de cada um, que não está nem poderá estar limitado, comportando necessariamente a exploração do conteúdo e fixação das características pelas quais se defina cada qual deles, nisso consistindo a delimitação do que possa ser consentido ou proibido aos Estados (ADPF 33-MC, voto do Min. Gilmar Mendes, julgamento em 29-10-03, DJ de 6-8-04)

Nesse sentido, não se pode concluir pela impossibilidade de alteração da repartição constitucional de receitas, mas é imperioso considerar que eventual reforma que altere profundamente o modelo federativo, é inconstitucional.

Isso porque, a reforma constitucional de repartição de receitas que suprimir recursos e por consequência aniquilar a autonomia dos entes federados será abolitiva da forma federativa de Estado.

O mesmo raciocínio pode ser utilizado quando se discute a concessão de isenções em tratados internacionais. Conceder isenção significa abrir mão de receita pública financiadora das ações e programas governamentais, e tal conduta deve ser tomada dentro de parâmetros e limites sistêmicos.

A resistência e durabilidade do sistema, então, não repousaria somente em uma base sólida, mas se perpetuaria com o equilíbrio de atribuições e atuações.

Por outro lado, não parece admissível que, no exercício das atribuições que lhe conferem a Constituição, qualquer dos entes federados deixe de ter em vista o equilíbrio, ainda que imperfeito, inaugurado com o advento da nova ordem constitucional.

Afinal, sempre é bom lembrar que um desequilíbrio demasiado, ainda que provocado pelo mal uso de atribuições constitucionais, pode comprometer o funcionamento da própria federação brasileira.

Por outro lado, mesmo a República Federativa Brasileira, Pessoa Jurídica de Direito Público Internacional, não goza de liberdade plena em sua atuação, pois deve perpetuar a organização político-administrativa brasileira e prestar contas aos cidadãos quanto às suas decisões e condutas no âmbito internacional.

Uma simples leitura do *caput* do artigo 1º e do *caput* do artigo 18, ambos da Constituição, ajuda a trazer luz sobre o assunto em tela, já que os dispositivos colocam em relevo a indissolubilidade do pacto federativo e a posição da União, dos Estados-membros, do Distrito Federal e dos Municípios, dotada de autonomia.

Celebrar um tratado internacional, que provoque o prejuízo das finanças públicas do ente interno, é atuar fora dos ditames constitucionais e contra o próprio Estado Federal.

Não se quiser dizer, contudo, que não possam ser celebrados tratados internacionais em matéria tributária, mas sim que esses, uma vez celebrados, não comprometam a própria existência do ente federal no seu aspecto financeiro.

Assim, é intuitiva a conclusão de que a primeira das limitações na celebração dos tratados e convenções internacionais, quando considerado o sistema jurídico-constitucional brasileiro, relacione-se à impossibilidade de assunção de obrigações ou deveres que atentem contra o funcionamento e manutenção do equilíbrio federativo, ou mesmo contra os valores e propósitos que os representantes da Nação brasileira estabeleceram no documento constitucional.

Não se está aqui a tratar da atuação da União como ente da federação, mas sim de sua função como representante do Estado Federal brasileiro e das limitações a ela impostas pelo próprio texto constitucional, que impede sua atuação contrariamente ao núcleo intangível da Constituição, qual seja, a forma federativa do Estado.

A atividade da União decorre e deve ser exercida nos limites e parâmetros das disposições constitucionais, mesmo quando atue como representante da República Federativa do Brasil.

Aliás, o Supremo Tribunal Federal, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 193.712-2/MG, em que figurou como Relator o Ministro Maurício Corrêa, manifestou o entendimento de que, mesmo a Constituição, que se encontra no topo do ordenamento jurídico brasileiro, é fonte de validade de todas as demais normas, não podendo ser interpretada de modo a colocar em risco a organização federal e a coexistência harmônica dos entes de Direito Público Interno.

Assim:

A Constituição não pode ser interpretada de sorte que ameace a organização federal por ela instituída, ou ponha em risco a coexistência harmoniosa e solidária da União, Estados e Municípios (RE nº 193.712-2/MG – Rel. Min, Maurício Corrêa, *Diário da Justiça*, Seção I, 16 de maio de 1996, p. 16.124-16.125).

Desse modo, não se admite que República Federativa do Brasil atue no âmbito internacional de modo a romper o vínculo que a Constituição estabeleceu, ou ainda inviabilizar a autonomia das ordens jurídicas parciais, que o documento constitucional prestigiou.

Em uma federação, para que as entidades federativas mantenham sua autonomia característica, é imprescindível a preservação dos instrumentos que a viabilizam.

Há de ser conjugada a prerrogativa de celebração dos tratados internacionais, e a manutenção de relações com outros Estados-soberanos, com a observância dos princípios fundamentais instituídos pela Constituição e, em especial, a autonomia financeira do ente político interno, que consagra a própria federação brasileira – o Estado.

Destarte, não se pode admitir que a União, representativa do Estado Federal, aja de forma a prejudicar internamente a manutenção da estrutura estatal adotada pelo constituinte. Só está legitimada constitucionalmente a agir, portanto, quando a celebração do tratado internacional conjugue ou equilibre interesses de política externa e interna, não considerados, abstratamente, superiores.

#### *4.2.2. Autonomia financeira e a garantia de prestação dos serviços públicos*

A Constituição Federal, em sua concepção material estabelece o conjunto de normas que instituem e fixam competências dos principais órgãos do Estado, bem como as interações e controle recíprocos entre tais órgãos. Fixa, ainda, os parâmetros de atuação das entidades estatais preservando a autodeterminação daqueles que estão submetidos ao Estatuto Político<sup>214</sup>.

Cumprir salientar, contudo, que o Estado – historicamente evoluído – foi levado à assumir novas funções e tarefas essenciais para a própria existência da comunidade política. Passou, assim, a assumir um papel ativo de redefinição social, com vistas a prosseguir o ideal de integração nacional que também lhe compete. O Estado de Direito descobriu que lhe é essencial a busca da justiça social<sup>215</sup>.

Nesse sentido, se “os elementos do Estado liberal de direito continuam relevantes para a definição substancial da Constituição, agora também normas de novo tipo serão tidas como cruciais para a ordenação fundamental da comunidade”<sup>216</sup>.

Conclui-se, portanto, que o objetivo constitucional de integração política não pode desconsiderar a verificação de que a sociedade em que atua é plural e que o atendimento às necessidades vitais de todos os seus membros caracteriza o objetivo indeclinável para a subsistência da comunidade política.

Ocorre que, para que tais objetivos sejam realizados, o sistema constitucional outorga, a cada um dos entes federados, recursos próprios que permitirão o cumprimento do mandamento social.

---

<sup>214</sup> Gilmar Mendes e Paulo Gustavo Gonet Branco, **op. cit.**, pp. 55-56.

<sup>215</sup> *Ibid.*, p. 56.

<sup>216</sup> *Ibid.*, mesma página.

Contudo, sem recursos não há que se falar em autonomia, somente com a arrecadação e gestão dos recursos próprios, a pessoa política poderá desempenhar todas as atribuições que lhe foram conferidas pela Constituição.

Tais recursos são provenientes, na sua maioria, do exercício da competência tributária, constitucionalmente distribuída entre os entes da federação, num arranjo que possibilita a autonomia e evita conflitos desagregadores do regime constitucionalmente adotado.

Assevera Manuel Gonçalves Ferreira Filho que:

A existência real da autonomia depende da previsão de recursos, suficientes e não sujeitos a condições, para que os Estados possam desempenhar suas atribuições. Claro que tais recursos hão de ser correlativos à extensão dessas atribuições. Se insuficientes ou sujeitos a condições, a autonomia dos Estados-membros só existirá no papel em que estiver escrita a Constituição.

No que toca, especialmente, a esfera tributária-financeira, a Constituição Federal, num sistema de estabelecimento de competências de forma exaustiva e inalterável, coloca entraves aos exercentes dessa competência, não permitindo seu exercício de forma criativa e inovadora.

Nas palavras de José Afonso da Silva<sup>217</sup> o sistema discriminatório de repartição das receitas estabelecido pela Constituição, combina a atribuição de fontes próprias com a técnica de participação de uma entidade na receita tributária de outra. Essa cooperação financeira entre as entidades autônomas da federação, chamada, pelo autor, de *federalismo cooperativo*, integra a fisionomia do federalismo contemporâneo.

---

<sup>217</sup> José Afonso da Silva, op. cit., p. 731.

E mais, a cooperação financeira foi expandida e aperfeiçoada pela Constituição de 1988, iniciada no Brasil a partir da Constituição de 1934 – sendo inaugurada a prática da participação na receita de tributos na Constituição de 1937 – revista na Constituição de 1946 – que ampliou a técnica de cooperação financeira – e racionalizada na Constituição de 1967<sup>218</sup>.

O Estado Federal, composto de entes que, dotados de autonomia, exercem suas competências nos termos constitucionais, repercute diretamente na formação do sistema tributário brasileiro.

No que toca a soberania tributária nas relações interestaduais – autodeterminação (interna) e reciprocidade (externa) – pretende-se articular soberanias e não poderes de tributar. Nesses termos, a soberania tributária se mostra como máximo princípio fundador da aplicabilidade das normas tributárias internas de um Estado (autodeterminação), bem como a necessária conjugação desses ordenamentos com as normas de Direito Internacional, como justificativa para a plena possibilidade dos concursos de pretensões impositivas<sup>219</sup>.

Cumprido reforçar, que a força tributante estatal não atua livremente, mas nos limites positivados. As pessoas políticas não possuem poder tributário (manifestação de *imperium*), mas competência tributária (manifestação de autonomia da pessoa política e, assim, sujeita ao ordenamento jurídico-constitucional). A competência, por seu turno, subordina-se às normas constitucionais que são de grau superior às de nível legal, que preveem as concretas obrigações tributárias<sup>220</sup>.

---

<sup>218</sup> José Afonso da Silva, op. cit., p. 731.

<sup>219</sup> Heleno Torrês, op. cit., p. 68.

<sup>220</sup> Roque Antonio Carrazza, op. cit., p. 435.

Assim, a repartição constitucional de competência é corolário do princípio federativo, visto que a autonomia dos entes integrantes somente será alcançada por meio de controle próprio da administração de suas receitas.

Nesse sentido, a autonomia das pessoas políticas é pedra de toque do nosso modelo federativo, e, por sua vez, a repartição de competências tributárias garantidora da autonomia insculpida no seio constitucional.

Com efeito, “inexpressivas seriam a autonomia política e autonomia administrativa sem recursos próprios que garantissem a realização de obras e a manutenção de serviços públicos”<sup>221</sup>.

A execução de serviços essenciais à população, somente pode ser garantida as rendas necessárias à sua realização.

O que se está pretendendo analisar são as questões por detrás da autonomia estadual. De certo que os Estados detém uma série de atribuições materiais, relativas aos mais variados serviços públicos, por expressa incumbência normativa constitucional – artigo 25, §2º da Constituição Federal. Como exemplo, podemos citar a obrigatoriedade do Estado de prestar o transporte pública, a segurança pública e a exploração de gás encanado.

Para Hely Lopes Meirelles<sup>222</sup> “serviço público é todo aquele prestado pela Administração ou por seus delegados, sob normas e controles estatais, para satisfazer necessidades essenciais ou secundárias da coletividade ou simples conveniência do Estado”.

Já Maria Sylvia Zanella di Pietro<sup>223</sup> assevera que serviço público é “toda atividade material que a lei atribui ao Estado para que a exerça

---

<sup>221</sup> Hely Lopes Meirelles, **Direito Municipal brasileiro**, pp. 111-112.

<sup>222</sup> Hely Lopes Meirelles, **Direito administrativo brasileiro**, p. 319.

<sup>223</sup> Maria Sylvia Zanella di Pietro, **Direito Administrativo**, p. 106.

diretamente ou por meio de seus delegados, com o objetivo de satisfazer concretamente às necessidades coletivas, sob regime jurídico total ou parcialmente público”.

Não se pode perder de vista que o serviço público ou de utilidade pública são para o público, que devem ser prestados com base no princípio da permanência, generalidade, eficiência, modicidade e cortesia. Caso falte qualquer desses requisitos é dever da Administração Pública intervir para reestabelecer seu regular funcionamento ou retomar sua pretensão<sup>224</sup>.

Com maestria, destaca Hely Lopes Meirelles<sup>225</sup> que:

Os direitos do usuários são, hoje, reconhecidos em qualquer serviço público ou de utilidade pública como fundamento para a exigibilidade de sua prestação nas condições regulamentares e em igualdade com os demais utentes. São direitos cívicos, de conteúdo positivo consistente no poder de exigir da Administração ou de seu delegado o serviço a que um ou outro se obrigou a prestar individualmente aos usuários. Grifo nosso.

Destarte, a supressão de recursos que inviabilize a prestação de serviços públicos constitucionalmente incumbidos aos Estados da federação, é violação direta dos direitos fundamentais subjetivos das pessoas componentes da federação.

Certo é que a atuação do Estado no cenário internacional, dentre as quais destacamos a soberania tributária, deve se curvar às exigências de uma realidade mundial globalizada, decorrente do agrupamento de entidades políticas unidas em forma de blocos econômicos, que unidos atuam com maior eficiência nos desafios compartilhados.

---

<sup>224</sup> Hely Lopes Meirelles, op. cit., p. 319.

<sup>225</sup> *Ibid.*, mesma página.

Todavia, não se pode ignorar as limitações que próprio sistema jurídico nacional impõe àquele que atua em nome do Estado.

O Estado de Direito, insculpido no artigo 1º da Constituição Federal, tem como características básicas a submissão ao império da lei, a divisão de poderes e a garantia de direitos de ordem fundamental. O princípio da legalidade, alicerce e estrutura do Estado, sujeitando a todos – governantes e governados – ao império da lei.

Como decorrência, o princípio da constitucionalidade exprime, em primeiro lugar, que o Estado Democrático de Direito se funda na legitimidade de uma Constituição rígida, emanada da vontade popular, que, dotada de supremacia, vincula todos os poderes e aos atos que deles advir<sup>226</sup>.

Não se pode perder de vista, que os Estados que fizeram a opção pelo modelo federal devem observar suas condições peculiares e particulares, próprias da adoção dessa forma de Estado. A atuação deve ser pautada, sempre, em valores e princípios fundamentais constitucionais, representativos e consagradores do bem comum.

Como já apontando anteriormente, a forma de Estado Federal importa na coexistência de um Poder Central, titular de diversas atribuições de interesse geral e com personalidade de Direito Público Internacional, e de Entes com autonomia político-constitucional e atribuições relacionadas aos interesses ditos regionais ou parciais, os chamados Estados-membros.

A atuação do Chefe de Estado – titular do Poder Executivo Federal – na política exterior só se legitima se conformar com uma das mais

---

<sup>226</sup> José Afonso da Silva, op. cit., p. 122.

importantes atribuições constitucionais: zelar pelo equilíbrio e a conservação da ordem federativa.

Qualquer atuação que saia dessa linha tênue, mas imprescindível e fundamental à manutenção do Estado de Direito, deverá ser tida como inconstitucional.

#### *4.2.3. Da competência do Supremo Tribunal Federal para analisar a conformidade do tratado internacional com os princípios inafastáveis da ordem constitucional e a preservação do interesse público*

Numa primeira de ordem de ideias, cumpre esclarecer que caberia ao Congresso Nacional, quando da ratificação do tratado internacional, analisar todos os limites que apontamos acima.

Contudo, caso essa análise não possa ser feita de forma abstrata, mas sim e somente após a implementação da isenção concedida em sede de tratado, caberá ao Supremo Tribunal Federal analisar a questão.

Reconhecida a existência de limitações, impostas a atuação da República Federativa do Brasil, quanto a celebração ou adesão de tratado que veicule isenção de tributo estadual, necessária uma segunda ordem de considerações.

Na hipótese do Presidente da República assinar um tratado que afronte as vedações que delineamos nos capítulos anteriores, cumpre ao Congresso Nacional, na oportunidade em que participa do procedimento de ratificação, não permitir a recepção da norma no Direito Brasileiro. Caso ratificado, a situação assume uma nova configuração.

É fundamental ter em mente que as limitações indicadas nos itens precedentes envolvem matéria manifestamente constitucional.

De um lado, a federação constitui clausula pétrea (artigo 60, § 4º, inciso I da Constituição), não podendo ser objeto de revogação ou alteração ainda que por emenda constitucional. Assim, qualquer norma que interferia com o equilíbrio econômico-financeiro dos Entes federados, de modo inviabilizar a atuação dos mesmos, afronta o texto constitucional.

Por outro lado, nos dias de hoje já se reconhece que aos usuários dos serviços públicos, ou de utilidade pública, são atribuídos direitos cívicos, de conteúdo positivo, cuja observância pode ser exigida da administração pública ou de seu delegado<sup>227</sup>. E o desempenho pelos Estados-membros das atividades estabelecidas pela Constituição, por meio de sua estrutura administrativa, constitui um desdobramento da autonomia decorrente do pacto federativo.

Não é útil para a análise do problema em questão ingressar nas discussões acerca de qual das teorias, monista ou dualista, foi adotada por nosso constituinte.

A própria Constituição Federal apontou uma solução e estabeleceu em seu artigo 102, inciso I, alínea “a”, e inciso III, alíneas “a” e “b”, a possibilidade de controle de constitucionalidade concentrado ou difuso dos tratados internacionais recepcionados pelo Direito Brasileiro.

O Supremo Tribunal Federal, no exercício de sua atribuição de guardião da Lei Maior, já se manifestou expressamente pela validade das duas formas de controle mencionadas<sup>228</sup>.

---

<sup>227</sup> Hely Lopes Meirelles, op. cit., p. 324.

<sup>228</sup> ADI 1480 MC, Relator: Min. Celso de Mello, Tribunal Pleno, julgado em 04/09/1997.

Não se pode esquecer que, em um Estado Democrático de Direito, mesmo as manifestações da soberania não devem afrontar a Lei Maior ou se desviar do propósitos e objetivos instituídos pelo constituinte.

## CONCLUSÃO

Nos dias de hoje, o quadro que emerge quando se analisa a comunidade internacional não é de fácil compreensão. Os Estados, pessoas jurídicas de Direito Público Internacional, persistem como os principais atores do palco mundial.

Dotados de soberania, relacionam-se entre si e com as diversas organizações internacionais, celebram tratados e convenções na busca de seus propósitos e objetivos. Entretanto, não podem agir tão livremente como já o fizeram no passado.

A globalização, entre outros fatores, tornou mais pronunciada a interdependência, no âmbito internacional, dos entes soberanos.

Os Estados nacionais não mais possuem a liberdade de adotar qualquer decisão que lhes aprouver, com vistas aos objetivos que pretendem alcançar. Precisam dar satisfações de suas decisões a suas populações e aos outros Estados nacionais e, por vezes, aos organismos internacionais.

Ao celebrarem ou aderirem voluntariamente a tratados e convenções, que limitam sua atuação em uma ou mais áreas, os Estados nacionais não estão abrindo mão de sua soberania, mas optando por uma autolimitação. Afinal, o Estado é soberano quando determina a extensão de suas próprias obrigações legais, ou ainda, quando assume obrigações pelo seu próprio consentimento.

A ordem jurídica estabelecida pela Constituição Federal autoriza a República Federativa do Brasil, representada pela União por meio do Chefe de Estado (artigo 84, inciso VII e VIII), a celebrar tratados e convenções no âmbito

internacional. A Lei Maior não estabelece, expressa ou de forma indireta, limitação a que os tratados veiculem matéria de Direito Tributário.

Evidente que será necessário seguir o procedimento constitucionalmente estabelecido para o ingresso dos dispositivos constantes do tratado internacional no ordenamento pátrio (ato de ratificação no plano interno).

Contudo, é interessante observar que o Código Tributário Nacional, que complementa às disposições constitucionais em matéria tributária, traz em seu artigo 98 uma normatização específica para a recepção no ordenamento jurídico das disposições tributárias contidas em tratados e convenções.

Assim, as disposições tributárias editadas pelo legislador pátrio, no assunto disciplinado pelo tratado, terão sua aplicação total ou parcialmente suspensa<sup>229</sup>. As regras tributárias que ingressarem no ordenamento jurídico pátrio, por conta do acordo de vontades no campo internacional, não poderão ser revogadas ou alteradas pelo legislador de qualquer dos entes federados, observando-se o princípio do *pacta sunt servanda*<sup>230</sup>.

Nesse momento, é importante mencionar a corrente doutrinária representada por Roque Antônio Carrazza<sup>231</sup>, que conclui pela existência de uma vedação expressa quanto aos tratados e convenções internacionais em matéria tributária, prevista no artigo 151, inciso III da Constituição e relativa às chamadas isenções heterônomas.

O mencionado dispositivo constitucional, que estabelece ser vedado à União *instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do*

---

<sup>229</sup> Heleno Tôrres, op. cit., p. 580.

<sup>230</sup> Discordando desse entendimento o eminente jurista Roque Antonio Carrazza que sustenta, em sua obra, que a legislação que sobrevier pode revogar ou modificar o tratado internacional tributário.

<sup>231</sup> Vide item 3.3.

*Distrito Federal ou dos Municípios*, teria aplicação ainda que o benefício tributário tivesse origem nos tratados e convenções internacionais. Afinal, o impedimento em questão abarca a atuação da União, mesmo que no desempenho de sua função de representante do Estado federal brasileiro.

No entanto, com o devido respeito às opiniões em contrário, a interpretação acima apontada não considera devidamente a natureza bifronte da União na federação brasileira.

Além de ente federado, a União é competente para representar o Estado brasileiro no cenário internacional (artigo 21, incisos I a IV da Constituição). No desempenho de função de representação, seus atos vinculam a própria República Federativa do Brasil, que é composta pela união indissolúvel da União Federal, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

Ademais, não seria razoável supor que a União Federal, pessoa jurídica de Direito Público Interno, fosse a única a sofrer com eventuais restrições ou se beneficiar de disposições em acordos internacionais firmados pela República Federativa do Brasil.

Desse modo, não se trata da ingerência de uma ordem jurídica parcial (União) em outras (Estados-membros ou Municípios), mas atuação do Estado federal brasileiro (ordem jurídica global), que autolimita sua soberania com o tratado ou convenção internacional. Portanto, resta respeitada a autonomia das pessoas jurídicas de Direito Público Interno.

Aliás, as isenções de tributos estaduais e municipais decorrentes de tratados internacionais, celebrados pela União Federal e devidamente ratificados devem ser classificadas como autônomas e não heterônomas.

Como ficou consignado, os tratados ou convenções firmados pela República Federativa do Brasil destinam-se a gerar efeitos em toda a federação, vinculando também os Estados-membros, o Distrito Federal e os Municípios<sup>232</sup>.

Superado o debate acerca da aplicação do artigo 151, inciso III da Lei Maior, tem-se a impressão de que não há qualquer limite ao estabelecimento de isenções de tributos estaduais, pela República Federativa do Brasil em tratados internacionais. Entretanto, essa posição não resisti a uma análise mais aprofundada.

De início, a própria forma federativa, elevada à categoria de cláusula pétrea pelo constituinte originário, conduz a conclusão pela existência de limites na liberdade de celebração dos tratados internacionais na matéria em questão.

Não se quer dizer aqui que a atuação da União federal na celebração ou adesão aos tratados ou convenções internacionais importaria em uma ingerência de uma ordem jurídica parcial na competência tributária de outras (os Estados-membros).

Como acima destacado, não é a União, mas a República Federal brasileira que atua no âmbito internacional. Assim, não se configura, nesse aspecto, qualquer violação ao pacto federativo e a autonomia das pessoas jurídicas de Direito Público Interno.

A constatação do limite decorre de maiores considerações sobre a federação brasileira.

---

<sup>232</sup> José Souto Maior Borges, op. cit., p. 293.

Ao confirmar a opção pela forma federativa, a Constituição Federal instituiu uma pluralidade de entes públicos de âmbito interno (a União, os Estados-Membros, o Distrito Federal e os Municípios), autônomos e isonômicos, e distribuiu atividades e competências entre eles, inclusive no campo de edição de normas jurídicas.

A Lei Maior criou o que se poderia chamar, para melhor compreensão, de “instável edifício” ao disciplinar e dividir as diversas competência, atribuições e poderes.

O termo “instável” não se relaciona à possibilidade de mudanças no texto constitucional, até porque a Constituição preservou um núcleo insuscetível de alteração, dando destaque às cláusulas pétreas. O adjetivo mencionado serve para colocar em evidência o primoroso, ainda que imperfeito, equilíbrio estabelecido pelo constituinte, de modo a impedir que um Poder ou ente tenha ingerência indevida sobre outro.

Portanto, a manutenção da federação não repousa somente em um núcleo imutável, uma cláusula pétrea, mas se perpetuar com o equilíbrio, planejado pelo constituinte na relação entre os entes federados.

Para que possam se desincumbir das diversas e variadas atribuições estabelecidas pela Constituição, as pessoas de Direito Público Interno evidentemente necessitam de disponibilidade financeira. Afinal, a Lei Maior estabeleceu um sistema econômico de inspiração capitalista.

O constituinte brasileiro realizou então a repartição de receitas, atribuindo à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios tributos próprios, cuja instituição e cobrança passaram a integrar a competência de cada uma das mencionadas entidades autônomas.

O Estado Brasileiro, ainda que atuando no exercício de sua soberania, atentará contra a manutenção do pacto federativo se celebrar um tratado ou convenção internacional que desarranje completamente as finanças dos Estados-membros, ao ponto de impossibilitá-los de desempenhar suas atribuições constitucionais.

Observe-se que não se trata de uma mera redução de receitas, que os Estados-membros devem suportar pelo benefício dos interesses da nação, que se sobrepõe aos interesses das ordens jurídicas parciais, mas perda significativa do equilíbrio econômico-financeiro estabelecido pela Constituição Federal, com as desastrosas consequências decorrentes.

Um ente federado só é verdadeiramente autônomo quando dispõe de recursos financeiros próprios, a serem utilizados na consecução de suas atividades e propósitos.

Ao sopesar o que foi exposto até o momento, surge clara a existência de limites, que devem servir de parâmetros à atuação da ordem jurídica global e serem observados na celebração de tratados e convenções internacionais.

Algumas considerações adicionais se fazem necessárias.

Ao distribuir as variadas atribuições entre os entes da federação, o constituinte teve como um de seus propósitos viabilizar o atendimento das necessidades públicas da população do Brasil.

Desse modo, concentrou as atribuições de âmbito nacional na pessoa da União, e as de âmbito regional nos Estados-membros, por entender que este seria o melhor caminho para obter o máximo de efetividade.

Todas as pessoas jurídicas de Direito Público Interno, para cumprir às determinações da Carta Maior, tem que manter estruturada e em funcionamento a chamada “máquina administrativa”, voltada à prestação de serviços públicos.

Pois bem, afronta o interesse nacional a ideia de que a República Federativa do Brasil, por meio de tratados internacionais concedentes de isenção, possa tornar economicamente inviável que os Estados-membros prestem serviços públicos indispensáveis, como os relativos à segurança pública.

Não se deve esquecer que um dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, nos termos do artigo 3º, inciso IV da Constituição Federal, é *promover o bem de todos*. Desse modo, a preservação dos serviços públicos também é um limite à atuação do Estado no âmbito internacional.

A supressão de recursos que inviabilize a prestação de serviços públicos constitucionalmente incumbidos aos Estados da federação, é violação direta dos direitos fundamentais subjetivos das pessoas componentes da federação.

Reconhecida a existência das vedações acima apontadas, impostas à atuação da República Federativa do Brasil na celebração aos tratados internacionais, faz-se necessária uma outra ordem de considerações.

Caberia ao Congresso Nacional, em sua participação na incorporação do tratado internacional, analisar todos os limites que apontamos acima.

Todavia, caso essa análise não possa ser feita de forma abstrata, mas sim e somente após a implementação da isenção concedida, por

não se admitir a manutenção de norma isentiva em desacordo com as limitações apontadas, caberá ao Supremo Tribunal Federal analisar a questão.

A clara repercussão constitucional da matéria, permite a Corte Suprema, por meio dos controles de constitucionalidade concentrado e difuso, afastar do ordenamento pátrio as normas decorrentes dos tratados internacionais violadores dos limites mencionados.

A opção pela federação constitui cláusula pétrea (artigo 60, § 4º, inciso I da Constituição). Assim, qualquer norma – interna ou internacional – que interferia com o equilíbrio econômico-financeiro dos entes federados, de modo a inviabilizar sua atuação e a prestação dos serviços públicos, afronta o texto constitucional.

De tudo o que foi exposto, tem-se que os tratados internacionais concessivos de isenções convencionais de tributos estaduais (fruto de uma política externa) devem ser sopesados com valores constitucionalmente expressos e consagrados pelo ordenamento jurídico interno – no caso, a atuação do Estado condicionada aos ditames nucleares constitucionais e autonomia financeira dos entes viabilizadora da prestação dos serviços públicos.

A conclusão do que se leu só pode ser uma: as manifestações da soberania não devem se desviar do propósitos e objetivos insculpidos no sistema constitucional brasileiro.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 17<sup>a</sup> ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 3<sup>a</sup> ed. atual. rev. Rio de Janeiro: Forense. São Paulo: Método, 2009.

BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional**. 27<sup>a</sup> ed. atual. São Paulo: Malheiros, 2012.

\_\_\_\_\_. **Ciência política**. 20<sup>a</sup> ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

\_\_\_\_\_. **O caminho para um federalismo das regiões**. Revista de informação legislativa. Brasília, 17, n 65, jan. – mar. 1980.

BORGES, José Souto Maior. **Teoria geral da isenção tributária**. 3<sup>a</sup> ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2001.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 19<sup>a</sup> ed. rev. atual e ampl. São Paulo: Malheiros, 2004.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 25<sup>a</sup> ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

CRETELLA NETO, José. **Teoria geral das organizações internacionais**. 3<sup>a</sup> ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 9<sup>a</sup> ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

DALLARI, Dalmo de Abreu. **Elementos de teoria geral do Estado**. 20<sup>a</sup> ed. São Paulo: Saraiva, 1998.

\_\_\_\_\_. **O estado federal**. São Paulo: Ática, 1986.

FERNANDEZ, German Alejandro San Martín. **Introdução ao direito tributário**. São Paulo: MP editora, 2008.

FERREIRA FILHO, Manuel Gonçalves. **Curso de direito constitucional**. 36<sup>a</sup> ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2010.

FINKELSTEIN, Cláudio. **Direito internacional**. São Paulo: Atlas, 2007.

GUIMARÃES, Antonio Márcio da Cunha. **Tratados internacionais**. São Paulo: Aduaneiras, 2010.

HORTA, Raul Machado. **Direito Constitucional**. 4<sup>a</sup> ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2003.

HUSEK, Carlos Roberto. **Curso de direito internacional público**. 11<sup>a</sup> ed. São Paulo: LTr, 2012.

LUPI, André Lipp Pinto Basto. **Soberania, OMC e mercosul**. São Paulo: Aduaneiras, 2001.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 34<sup>a</sup> ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

MATIAS, Eduardo Felipe Pérez. **A humanidade e suas fronteiras: do estado soberano à sociedade global**. São Paulo: Paz e terra, 2005.

MAZZUOLI, Valério de Oliveira. **Curso de direito internacional público**. 7<sup>a</sup> ed. ver., atual e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2013.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro**. 28 ed. atual. São Paulo: Malheiros, 20023

\_\_\_\_\_. **Direito municipal brasileiro**. 12<sup>a</sup> ed. e atual. por Célia Marisa Prendes e Márcio Schneider Reis. São Paulo, Malheiros, 2001.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Natureza e regime jurídico das autarquias**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968.

MELLO, Celso D. Albuquerque de. **Curso de Direito Internacional Público**. Rio de Janeiro: Renovar, 2004.

MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de direito constitucional**. 8 ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2013.

MOURA, Fábio Clasen de Moura. **Imposto sobre serviços: operações intermunicipais e internacionais (importação e exportação)**. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

NOVELINO, Marcelo. **Direito constitucional para concursos**. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

NUNES, Rizzatto. **Manual da monografia jurídica: como se faz uma monografia, uma dissertação, uma tese**. 7 ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

PERINI, Raquel Fratantonio. **A soberania e o mundo globalizado**. Disponível em: <<http://www.egov.ufsc.br/portal/sites/default/files/anexos/21969-21970-1-PB.htm>>. Acesso em 02 de julho de 2013.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 26ª ed. São Paulo: atlas, 2013.

PISCITELLI, Tathiane. **Direito financeiro esquematizado**. 2ª ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense. São Paulo: Método, 2012.

REZEK, Francisco. **Direito internacional público: curso elementar**. 11 ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

\_\_\_\_\_. **Direito dos tratados**. Rio de Janeiro: Forense, 1984.

SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 34ª ed. ver. e atual. São Paulo: Malheiros, 2011.

TEIXEIRA, José Horácio Meirelles. **Curso de direito constitucional**. Rio de Janeiro: Forense, 1991.

TÔRRES, Heleno Taveira. **Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas**. 2ª ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Revistas dos Tribunais, 2001.

\_\_\_\_\_. **Direito tributário internacional aplicado**. 1 vol.  
Coord. Heleno Taveira Tôrres. São Paulo, Quartier Latin, 2003.

\_\_\_\_\_. **Direito tributário internacional aplicado**. 2 vol.  
Coord. Heleno Taveira Tôrres. São Paulo, Quartier Latin, 2004.

XAVIER, Alberto. **Direito tributário internacionais do Brasil**: tributação das operações internacionais. 5ª ed. atual. Rio de Janeiro: Forense, 2002.